

LEIDY CAMILA NATHALYA BAUTSTA PATARROYO.

**LOS CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE ASESORÍA LEGAL O
JURÍDICA INTERNACIONAL EN EL MARCO DEL CDI COLOMBIA-ESPAÑA.**

BOGOTÁ D.C.

2018.

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA.**FACULTAD DE DERECHO.**

Rector:	Dr. Juan Carlos Henao Pérez.
Secretaría General:	Dra. Martha Hinestroza Daza
Director del Departamento de Derecho Fiscal:	Dra. Olga Lucía Gonzalez Parra
Presidente de Tesis:	César J. Sánchez Muñoz
Director de Tesis:	Dr. Iván Osorio Alvis.
Examinadores:	Maria Paula Baptiste Gonzalez
	Jennifer Lorena Villamil Rivera.

Dedicada a Rocío, Alirio y Sebastián.

TABLA DE CONTENIDOS.

Pág.

INTRODUCCIÓN.....	III
 1. DESCRIPCIÓN DEL CASO.....	1
1.1. Conceptos que inspiraron la formulación del caso.....	1
1.1.1. Oficio 5838 de 2015, DIAN.....	1
1.1.2. Consulta V1586-14 S.G. Fiscalidad Internacional Española.....	2
1.1.3. Concepto 5945 de 2016. DIAN.....	3
1.2. Formulación del problema jurídico.....	8
 2. LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	9
2.1. Ámbito de aplicación del Convenio.....	9
2.2. La soberanía tributaria, criterios de sujeción y conflictos de doble imposición.....	15
2.3. Interacción entre las normas convencionales y la legislación interna.....	17
2.4. La interpretación jurídica.....	20
2.4.1. La interpretación en el marco de la Convención de Viena.....	23
2.4.1.1. El artículo 31 de la Convención de Viena o “regla general de interpretación”.....	25
2.4.1.1.1. El Contexto del CDI a la luz de la Convención de Viena.....	30
2.4.1.1.2. El CDI Colombia-España.....	35
2.4.1.1.2.1. La regla interpretativa del artículo 3.2 del CDI Colombia España.....	36
2.4.1.1.2.1.1. El contexto en el marco del CDI Colombia-España.....	37
2.4.1.1.2.1.2. La remisión del artículo 3.2 del CDI Colombia-España a la legislación interna.....	37
2.4.1.1.2.2. La regla de distribución del artículo décimo segundo del CDI Colombia-España “ <i>Los Cánones o Regalías</i> ”.....	40
2.4.1.1.2.3. La regla de distribución del artículo séptimo. “ <i>Los beneficios empresariales</i> ”.....	47
2.4.1.1.3. Las regalías en la legislación interna colombiana.....	50
2.4.1.1.3.1. El contrato de consultoría.....	53
2.4.1.1.3.2. Los contratos de prestación de servicios técnicos y de prestación de servicios de asistencia técnica.....	57
2.4.1.1.4. Conclusiones a la aplicación del artículo 31 de la CVDT.....	59
2.4.1.2. Los medios de interpretación complementarios a la luz de la CVDT. Artículo 32	63
2.4.1.2.1. Los Modelos de Convenio y sus Comentarios.....	65
2.4.1.2.1.1. El Modelo de Convenio OCDE y sus Comentarios.....	68
2.4.1.2.1.2. El Modelo de Convenio ONU y sus Comentarios.....	72
2.4.1.2.2. Conclusiones a la aplicación del artículo 32 de la CVDT.....	75
2.5. La calificación jurídica.....	78

2.5.1. Los conflictos de calificación.....	78
3. SOLUCIÓN AL CASO.....	84
4. CONCLUSIONES	91
BIBLIOGRAFÍA.....	96

INTRODUCCIÓN.

En el marco del “*Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión Fiscal en materia del Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio*” (en adelante el Convenio o el CDI), firmado, ratificado y vigente tanto en Colombia como en España; dos contribuyentes: uno domiciliado en Colombia y el otro en España, formularon consultas escritas ante sus respectivas autoridades doctrinarias en materia tributaria, con el objetivo de obtener pronunciamientos sobre la naturaleza jurídica del contrato de prestación de servicios de asesoría legal o jurídica internacional.

En el caso colombiano, la DIAN, entidad responsable de preservar la unidad interpretativa en materia tributaria¹; emitió el Concepto 5945 del siete (7) de abril del año dos mil dieciséis (2016), a propósito de si los pagos realizados como contraprestación por la prestación de servicios de asesoría legal o jurídica internacional hacen parte de la categoría “Regalías” a la luz del CDI Colombia-España, partiendo de la formulación que del siguiente problema jurídico hiciera la entidad:

“En la prestación de servicios de asesoría legal y jurídica prestados por personas naturales y jurídicas residentes fiscales en España (sin establecimiento permanente en Colombia) a favor de empresas o personas naturales residentes fiscales en Colombia, ¿los pagos por estos servicios estarían exentos de tributación en Colombia y por lo tanto, no serían objeto de retención?” (Concepto 5945, 2016).

¹ “**Artículo 20. Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina.**

Parágrafo: Los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias (...) que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende son de su obligatoria observancia.” (Decreto 4048, 2008)

La razón por la cual la DIAN se preguntó si los pagos efectuados con ocasión de estos contratos estarían exentos de tributación en Colombia, obedece a que, la consecuencia de calificarlos como Beneficios Empresariales es la aplicación del artículo séptimo del Convenio, el cual determina que, dichas rentas tributarán en el país de la residencia del prestador del servicio; es decir, en España: “**Artículo 7. Beneficios Empresariales.** (...) *Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado*” (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005).

En cambio, de ser considerados cánones o regalías, les resultaría aplicable el artículo décimo segundo del Convenio, conforme al cual:

“Artículo 12. Cánones o regalías.

1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante, dichos cánones o regalías también podrán estar sometidos a imposición en el Estado contratante de dónde procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario de esos cánones o regalías es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los cánones o regalías (...)” (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005).

De modo que, la pregunta que subyace a la formulación que hizo la entidad colombiana del problema jurídico planteado es la siguiente: ¿Cuál es la naturaleza jurídica (Beneficios Empresariales o Regalías) de los pagos efectuados como retribución del contrato de prestación de servicios de asesoría legal o jurídica internacional a la luz del Convenio? Y en concreto ¿puede la prestación de servicios de asesoría legal o jurídica internacional considerarse incluida en la definición del artículo doce, numeral tercero del CDI Colombo-Hispano (*“servicios de consultoría”*)?

En respuesta, la DIAN defendió una tesis conforme a la cual: *“los pagos efectuados por el concepto de consultoría de un residente colombiano cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante (España) están sometidos a una tarifa de retención en la fuente del 10% del ingreso bruto pagado”* (Concepto 5945, 2016). Tal formulación tiene origen en que la entidad, de su proceso de aplicación normativa concluyó que, las rentas percibidas en virtud de la prestación de servicios de asesoría legal o jurídica internacional, encajan en el artículo décimo segundo del CDI sobre los *cánones o regalías*, como *“Servicios de Consultoría”*.

Ahora bien, previamente en España un contribuyente había solicitado ante la Subdirección General de Fiscalidad Internacional Española, autoridad doctrinaria en materia tributaria dentro de su jurisdicción²; pronunciamiento sobre un caso similar. Esta vez el, objeto de la Consulta fue la

² *“Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.*

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.”

(Ley 58, 2003) o “Ley General Tributaria Española.

naturaleza jurídica del contrato de prestación de servicios de asesoría legal internacional prestado, valga la redundancia, por personas (naturales o jurídicas) residentes para efectos fiscales en Colombia, sin establecimiento permanente en España y cuyos beneficiarios fueron residentes españoles. En respuesta a esta Consulta, la S.G de Fiscalidad Internacional Española consideró dichos pagos como “*Beneficios Empresariales*” a la luz del artículo séptimo del Convenio y su respectivo Protocolo, concluyendo que: “*Las rentas derivadas de la prestación de servicios de asesoramiento legal y fiscal percibidas por residentes en Colombia sólo pueden someterse a tributación en Colombia y, por lo tanto, no serán objeto de tributación ni de retención en España*” (Consulta No. V1586-14, 2014).

Ambas Consultas presentan similitudes innegables: solicitan aclaración a propósito de la naturaleza jurídica del contrato de prestación de servicios de asesoría legal internacional, celebrado entre personas residentes para efectos fiscales en Colombia y en España; van dirigidas a entidades administrativas, cuyos conceptos son vinculantes al interior de sus respectivas jurisdicciones; ambas implican un ejercicio aplicativo del Convenio, y sugieren supuestos de hecho similares, sin embargo, la contestación que de ellas hiciera cada entidad, es opuesta. Por un lado, las rentas percibidas como retribución por la prestación de servicios de asesoría jurídica internacional son consideradas en España “*Beneficios Empresariales*” y tributan de manera exclusiva en el país de la residencia de quien las percibe, mientras que, en Colombia tienen la calificación de “*Cánones o Regalías*” y podrán tributar tanto en el Estado de la residencia del prestador del servicio como en el Estado de la fuente de la renta.

1. DESCRIPCIÓN DEL CASO.

1.1. Conceptos que inspiraron la formulación del caso.

1.1.1. Oficio 5838 de 2015.- DIAN.

La pregunta formulada ante la DIAN en esta ocasión fue la siguiente:

“En la prestación de servicios de asesoría legal y jurídica prestada por personas naturales y jurídicas residentes fiscales en España (sin establecimiento permanente en Colombia) a favor de empresas o personas naturales residentes fiscales en Colombia, ¿los pagos por estos servicios estarían exentos de tributación en Colombia y, por lo tanto, no serían objeto de retención?” (Oficio 5838, 2015)

Con el objetivo de resolverla, la entidad realizó una lectura de los artículos pertinentes tanto del Convenio como de su Protocolo, concluyendo que, el contrato de prestación de servicios de asesoría legal internacional encaja en la categoría mencionada en el artículo séptimo del Convenio, es decir, calificó las rentas percibidas como remuneración por la prestación de servicios de asesoría legal y jurídica internacional como *“Beneficios Empresariales”*³, con la consecuencia de que a las mismas no se les podrá efectuar retención en la fuente en Colombia, debido a que, tributarán en el Estado de la residencia de quien las percibe, esto es: en España.

³ “Ahora bien, dicha renta se vería encuadrada en lo dispuesto en el artículo séptimo del mismo convenio relativo a beneficios empresariales (...) En dicho orden de ideas, no habrá lugar a practicar retención en la fuente, a las rentas percibidas por asesorías legales y jurídicas prestadas por residentes fiscales españoles, a residentes fiscales colombianos, debido a que estas tributan en el estado de la residencia de quien las obtiene, es decir, en España” (Oficio 5838, 2015).

1.1.2. Consulta V 1586-14. SG Fiscalidad Internacional Española

La Consulta elevada ante la S.G de Fiscalidad Internacional Española plantea un caso en el cual *“la consultante va a contratar servicios de asesoría legal y jurídica prestados por personas físicas o jurídicas residentes fiscales en **Colombia**, para su utilización en España”* (Consulta No. V1586-14, 2014), manifestando que ella misma no cuenta con establecimiento permanente en Colombia. Con miras a resolver esta Consulta, la entidad española asumió que la sociedad colombiana prestadora del servicio de asesoría legal y jurídica tampoco lo tiene en territorio español, esto con el objetivo de determinar *“si los pagos por los servicios anteriores estarían exentos de tributación en España y, por lo tanto, no serían objeto de retención”* (Consulta No. V1586-14, 2014).

Acto seguido, la entidad española desarrolló un estudio del Convenio, particularmente de su artículo décimo segundo y lo adicionado a él por el Protocolo del Convenio, concluyendo que, los servicios prestados por colombianos a residentes españoles en el marco del contrato de prestación de servicios de asesoría jurídica internacional no corresponden a la categoría convencional de Cánones o Regalías toda vez que, no comparten las cualidades de transmisión inmaterial de conocimientos en el plano técnico sugeridas por el Convenio para el artículo décimo segundo⁴. Con lo cual, finalmente colige que las rentas percibidas como retribución por la prestación de servicios de asesoría legal internacional de residentes colombianos a residentes españoles únicamente serán gravadas en Colombia (beneficiario del pago/residencia), por ello, no podrán ser

⁴*“Dado que el Convenio Hispano-Colombiano sólo incluye en el concepto de canon los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría de carácter tecnológico, la remuneración satisfecha por la consultante a los residentes colombianos por los servicios de asesoría legal y fiscal no tendrá consideración de canon sino de Beneficio Empresarial”* (Consulta No. V1586-14, 2014).

objeto de retención o tributación en España (fuente pagadora), atendiendo a la calificación que de ellas hiciera la entidad como “*Beneficios Empresariales*”.

1.1.3. Concepto 5945 de 2016. DIAN.

Tras la formulación del mismo problema jurídico que previamente había sido resuelto a través del Oficio 5838 de 2015⁵, inspirado en hechos similares (la residencia fiscal del prestador del servicio en España y el Estado de la fuente pagadora, Colombia), la DIAN calificó los pagos realizados por un residente colombiano con ocasión de la prestación de servicios de asesoría legal internacional como “*cánones o regalías*” y en razón a ello, afirmó que es deber del operador jurídico colombiano efectuarles una retención en la fuente del diez por ciento (10%) del ingreso bruto pagado⁶.

Esta última conclusión es producto de un análisis desarrollado en cuatro pasos: planteamiento del problema jurídico, enunciación de la tesis jurídica, interpretación jurídica y conclusión; los cuales sirvieron a la entidad para justificar la defensa de una tesis contraria a la sostenida por ella misma en el año dos mil quince, dando así respuesta negativa a la pregunta formulada a través del

⁵ La formulación del problema jurídico es exactamente la misma en ambos documentos: “*En la prestación de servicios de asesoría legal y jurídica prestados por personas naturales y jurídicas residentes fiscales en España (sin establecimiento permanente en Colombia) a favor de empresas o personas naturales residentes fiscales en Colombia, ¿los pagos por estos servicios estarían exentos de tributación en Colombia y por lo tanto, no serán objeto de retención.*” (Oficio 5838, 2015)

⁶ “*los pagos efectuados por el concepto de consultoría de un residente colombiano, cuyo beneficiario efectivo sea un residente de otro Estado contratante (España) están sometidos a una tarifa de retención en la fuente del diez por ciento (10%) del ingreso bruto pagado*” (Concepto 5945, 2016).

problema jurídico, esto es, la DIAN afirmó que los pagos realizados por concepto de prestación de servicios de asesoría legal internacional no están exentos de tributación en Colombia y por lo tanto, sí pueden ser objeto de retención en la fuente.

Estando claro el problema jurídico, no puede afirmarse que la tesis defendida por la entidad sea tal, sino más bien que, su formulación constituye una reiteración del contenido del artículo décimo segundo convencional a propósito de los servicios de consultoría. La DIAN al sostener que *“los pagos efectuados por el concepto de servicios de consultoría de un residente colombiano, cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante (España) están sometidos a una tarifa de retención en la fuente del 10% del ingreso bruto pagado”* (Concepto 5945, 2016), no hace otra cosa que repetir el contenido mismo del artículo décimo segundo convencional, sin proponer ningún desarrollo adicional; no plantea inquietud alguna a propósito de la naturaleza jurídica de los contratos de prestación de servicios de asesoría jurídica internacional, ni argumenta por qué razón estos contratos podrían catalogarse como “Cánones o Regalías” y no como “Beneficios Empresariales” u otras categorías del Convenio, siendo este en últimas el problema de fondo. Baste con afirmar que, a los pagos hechos como retribución a la prestación de servicios de consultoría se les efectuará una retención en la fuente del 10% del ingreso bruto pagado, no en razón a la interpretación que hiciere la entidad colombiana del Convenio, sino del texto mismo del artículo décimo segundo. Sin embargo, lo dicho no implica de suyo que, los contratos de prestación de servicios de asesoría legal o jurídica internacional integren también la categoría convencional de *“Servicios de Consultoría”* y con ello, que puedan ser incluidos en el artículo décimo segundo del Convenio como *“regalías”*.

Pasando a la interpretación jurídica efectuada a lo largo del Concepto 5945 de 2016, esta fue producto a su vez, de un análisis desarrollado a lo largo de tres escenarios diferentes: el primero de ellos correspondió a un estudio del artículo décimo segundo de la ley 1086 de 2006, que aprobó Convenio Colombia-España y su Protocolo. En el segundo escenario, la DIAN intentó encontrar una definición vinculante del término “consultoría” en el derecho interno colombiano para después, proponer en un tercer escenario, una interpretación a la que la denominó “*lógica-integral*”, la cual, se basó en la definición del término “consultoría” presente en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, cuya pertinencia justificó con la aplicación del artículo trigésimo primero de la Convención de Viena del Derecho de los Tratados del año 1969 (en adelante CVDT o la Convención).

Más allá de la conclusión a la cual llegó la DIAN resulta llamativo el procedimiento que siguió en materia interpretativa. En el primer escenario propuso un estudio no del Convenio, sino de la ley 1082 del año dos mil seis (2006) aprobatoria del Convenio, con el objetivo de reproducir el contenido del artículo décimo segundo del Convenio y lo adicionado a él por su Protocolo⁷, afirmando, que el uso de “*conocimientos tecnológicos*” caracteriza la prestación de servicios de “*asistencia técnica*”, lo cual implica según ella, la exclusión de los servicios de asesoría legal o jurídica internacional de las categorías: “*servicios de asistencia técnica y servicios técnicos*”

⁷ “1. En el caso de Colombia, en relación con la definición comprendida dentro del apartado 3 del artículo 12, se entenderá que el concepto de asistencia técnica se refiere a la asesoría dada mediante contrato de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica.” Protocolo adicional al (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005)

mencionadas en el Convenio, al no configurarse en ellos el requisito de la “*asesoría para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio arte o técnica*” (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005).

Con ello, el intérprete decidió adelantar su labor indagando sobre el contenido del término “*Consultoría*” no definido por el Convenio, para lo cual, recurrió nuevamente al derecho interno colombiano en lo tocante con el principio de *la autonomía de la voluntad*, que rige en la celebración de los contratos privados atípicos; afirmando que el Contrato de Consultoría es uno de ellos⁸. Así las cosas, citó la Sentencia de Constitucionalidad No C-934 de 2013⁹ y el artículo 1602 del Código Civil Colombiano¹⁰ con los que puso de presente la protección constitucional y legal de la autonomía privada en materia de celebración de contratos en Colombia.

Acto seguido, desarrolló la que calificó como una “*interpretación lógica e integral*” (Concepto 5945, 2016) en la cual, recurrió al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española¹¹ y a

⁸ “Con referencia a lo anterior es imperativo mencionar que el concepto de servicio de consultoría en el derecho privado se encuentra entre la clasificación de los contratos atípicos de nuestra legislación, por lo tanto, está fundamentado y estructurado por el principio de autonomía contractual o autonomía de la voluntad privada que no puede verse vulnerado o impedido por disposiciones legales, ya que goza de protección constitucional” (Concepto 5945, 2016).

⁹ “La autonomía de la voluntad privada es la facultad reconocida por el ordenamiento positivo a las personas para disponer de sus intereses con efecto vinculante y, por tanto, para crear derechos y obligaciones, con los límites generales del orden público y las buenas costumbres, para el intercambio de bienes y servicios o el desarrollo de actividades de cooperación” [(Sentencia C 341, 2006) citada por (Sentencia C-934, 2013)].

¹⁰ “**Artículo 1602: Los Contratos son ley para las partes:** Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo y por causas legales”. (Código Civil Colombiano, 2005).

¹¹ **Consultoría:**

1. f. actividad del consultor.

la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Al primero, con el ánimo de encontrar el *sentido corriente* del término “*Consultoría*”, resaltando aquel conforme al cual “*Consultoría*” proviene de la actividad del consultor, definida por el mismo diccionario como aquella “*persona experta en una materia sobre la que asesora profesionalmente*” (Real Academia de la Lengua Española (RAE) y Asociación de Academias de la Lengua Española (ASALE), 2014), y a la segunda, con el objetivo de mencionar las máximas de interpretación en materia de instrumentos internacionales, particularmente aquella de la interpretación prevalente de los términos del tratado a la luz de su objeto y propósito.

Por último, concluyó con base en lo ya mencionado, que el servicio de asesoría legal o jurídica internacional se encuentra “*en el marco conceptual de la consultoría*”, razón por la cual, le resulta aplicable el artículo décimo segundo convencional, afirmando que una interpretación diversa resultaría opuesta al artículo 31 de la Convención de Viena, al no atender sus resultados al objeto, contexto y propósito del Convenio; siendo en últimas esta la razón que motivó su decisión.

2. f. Despacho o local donde trabaja el consultor.

Consultor:

3. m. y f. Persona experta en una materia sobre la cual asesora profesionalmente.
(Real Academia de la Lengua Española (RAE) y Asociación de Academias de la Lengua Española (ASALE), 2014)

1.2.FORMULACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO.

¿El Estado colombiano, en el marco del “*Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio*” tiene la potestad tributaria para gravar las rentas producto de la prestación de servicios de asesoría legal internacional?

2. DESARROLLO DEL CASO.

2.1. Ámbito de aplicación del Convenio.

El “*Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio*” es aplicable a las transacciones internacionales en las que uno o ambos agentes son residentes en alguno de los Estados parte¹² y opera en los impuestos sobre la renta y el patrimonio exigibles en cada uno de ellos¹³. Comenzó a regir una vez transcurrieron tres meses¹⁴ contados desde el día veintitrés (23) de julio del año dos mil ocho (2008) fecha en la que se llevó a cabo el canje de instrumentos de ratificación, es decir, entró en vigor desde el día veintitrés (23) de octubre del año dos mil ocho (2008)¹⁵.

¹² “**Artículo 1. Personas comprendidas:** El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes” (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005).

¹³ “**Artículo 2. Impuestos comprendidos:** 1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.” (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005).

¹⁴ “**Artículo 28. Entrada en vigor.** 1. El presente Convenio se ratificará en cada uno de los Estados contratantes y los instrumentos de ratificación se intercambiarán lo antes posible. 2. El Convenio entrará en vigor transcurridos tres meses desde la fecha de recepción de la última notificación a que se refiere el apartado 1 y sus disposiciones surtirán efecto: a) En el caso de impuestos de devengo periódico, respecto de los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio correspondientes al año fiscal que comience o termine a partir del 30 de diciembre del año de entrada en vigor del Convenio. b) En los demás casos, el día de entrada en vigor del Convenio. (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005)

¹⁵ Aprobado por la Ley 1086 de 2006 (Diario Oficial No 46.796 del 29 de octubre de 2007), promulgado mediante el Decreto 4299 de 2008 y objeto de control automático de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional, por medio de la sentencia C 383 de 2008.

En el caso estudiado, la DIAN se pronunció a propósito de la residencia de ambas partes y frente al ámbito de aplicación material, el artículo segundo del Convenio establece: *“el presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes (...)”*, lo cual sugiere un análisis desde la óptica de la esfera normativa interna, que permitiría determinar si dicho ingreso puede ser considerado como de fuente nacional por Colombia y, por ende, puede ser gravado por el impuesto a la renta.

Frente a ello, en virtud del principio de territorialidad serán gravados los ingresos que se generen al interior del territorio del Estado, situación que debe ser decidida por la legislación tributaria interna mediante la definición y enumeración que esta haga de los ingresos de fuente nacional (Herran, 2000). Frente al impuesto a la renta, serán gravados los ingresos de fuente mundial percibidos por residentes colombianos y los ingresos de fuente nacional percibidos por residentes extranjeros; con lo cual, siendo el prestador del servicio un residente extranjero, procedería la determinación de la fuente de los ingresos. Así las cosas, el artículo 24 de Estatuto tributario determina:

“Ingresos de fuente nacional

Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. (...) Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes:

(...)

5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.

(...)

7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

(...)

8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.”

(Decreto 624, 1989)

Según el artículo citado, en el marco de la legislación interna colombiana, los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, incluyendo la prestación servicios de asistencia técnica y de servicios técnicos; son considerados por el legislador como ingresos de fuente nacional, ya sea que presten en el país o desde el exterior. Como quiera que no existe en la legislación una definición de cuándo un servicio se entiende prestado “en” el país, Hoyos (2005) sugiere que dicho término implica una presencia física dentro del territorio del Estado al momento de la prestación del servicio. Por su parte, la DIAN, ha sostenido que el término “desde” hace referencia a los servicios prestados desde el exterior pero cuya aplicación ocurre al interior del país (Camargo & Baptiste), en oposición a los servicios prestados “en” el exterior, estos últimos son aquellos desarrollados enteramente en el extranjero, es decir, su ejecución y aplicación ocurre fuera del territorio nacional; por lo cual, no generan rentas de fuente nacional.

Adicional al artículo ya citado, el inciso segundo del artículo 408 del Estatuto Tributario, determina:

*“Los pagos o abonos en cuenta **por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica**, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del quince por ciento (15%), a título de impuestos de renta, bien sea que se presten en el país o desde el exterior.”*

Así las cosas, en materia de prestación de servicios transfronterizos se establece una “*categoría general o de servicios comunes*” y otra especial, que aglomera servicios de naturaleza técnica, la cual incluye: la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría. Con base en ello, los dineros que remuneren la prestación de servicios internacionales no desarrollados dentro del país (prestados desde el exterior) no serán calificados como de fuente nacional, salvo que los mismos correspondan a la categoría especial de prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica o de consultoría y sean aplicados dentro del Estado colombiano. Por su parte, los servicios pertenecientes a la categoría general, denominados servicios comunes se considerarán de fuente nacional en tanto sean prestados en territorio colombiano.

Lo anterior, traslada la discusión a la determinación de la naturaleza jurídica de los servicios de asesoría legal internacional en la esfera de calificación del derecho interno con miras a determinar la aplicabilidad del Convenio, toda vez que, si los mismos son considerados dentro de las tres *categorías especiales* de prestación de servicios, se constituirán en ingresos de fuente nacional en tanto sean aprovechados al interior del territorio colombiano; mientras que, si dichos servicios son considerados como “*servicios comunes*” solamente se les tendrá como de fuente nacional y por

ende, serán gravados con impuesto a la renta y complementarios en tanto sean prestados “en” Colombia. Todo ello sin perjuicio de lo que al respecto disponga el Convenio a propósito de la distribución de la potestad tributaria. El tema no es pacífico, Hoyos (2005) pone de presente que, en la práctica resulta difícil determinar el lugar de la prestación de los servicios cuando el resultado de los mismos no es un producto físico, sino uno inmaterial, frente a lo cual, la autora propone el análisis de cada caso específico al momento de determinar el lugar de la prestación del servicio, particularmente frente a eventos de prestación de servicios tecnológicos, que como ya se mencionó, por su naturaleza intangible, dificultan dicha tarea.

Llegados a este punto, es necesario resaltar que la cuestión acá es plantear un escenario que permita el estudio de la prestación de servicios profesionales de asesoría legal o jurídica internacional, en el marco del *“Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio”*, con el propósito de ahondar en las normas de interpretación de los Convenios y, particularmente, de la calificación que en su ámbito tendrían las prestaciones de servicios de asesoría jurídica internacional, que es en últimas el objeto de esta tesis, la cual, versa sobre la distribución de la potestad tributaria en el marco convencional, haciendo precisión en que si bien, para la aplicación de los convenios es necesario el cumplimiento de algunos requisitos (que se configuren los eventos descritos en el ámbito de aplicación); la interpretación en la esfera normativa convencional es independiente (salvo en los eventos de remisión directa del instrumento a la legislación interna de los Estados parte) del derecho interno, con lo cual, la calificación que tengan las rentas en el derecho interno de un Estado, no es vinculante, en principio, para el otro Estado, y no determina

la interpretación que pueda tener lugar a la luz del derecho internacional público. En este sentido

Lang sostiene:

*“Los CDI buscan moldear el ordenamiento jurídico de los Estados contratantes de forma que las respectivas potestades tributarias sean asignadas de manera proporcional a uno de los Estados contratantes o a ambos Estados. Por lo tanto, con el objetivo de garantizar un significado exacto, el CDI debe ser considerado de manera separada de los ordenamientos jurídicos nacionales y el significado de la disposición del CDI debe ser determinado sin referirse a ninguna norma interna. De acuerdo con ello, **las disposiciones de los CDI** deben entenderse como **autónomas** respecto de la legislación interna. La legislación interna y las disposiciones de los convenios sólo pueden ser interpretadas dentro de sus propios contextos”* (Lang, 2014, pág. 29).

Aunque, de la interpretación en el derecho interno, y por ende, de la aplicación de la legislación interna, dependa la configuración de los supuestos que permiten la aplicación de los convenios, situación que ha sido denominada por la doctrina como *“referencia cruzada dinámica”* (Lang, 2014, pág. 33), dicha configuración excede la delimitación que del objeto de estudio de esta tesis hizo la formulación del problema jurídico, el cuál sitúa la investigación desarrollada en el ámbito de la distribución de la potestad tributaria con origen en el Convenio y no, en la configuración de los elementos de la obligación tributaria (incluido el elemento territorial) en la prestación de servicios, los cuales, determinarán la sujeción de los hechos al impuesto a la renta pero no resolverán el problema jurídico.

Al respecto, en aras del desarrollo de la investigación sobre la interpretación en el marco de los convenios internacionales, inspirada en el planteamiento de unos hechos que hiciera la DIAN a través del Oficio 5838 de (2015) y del Concepto 5945 de (2016) y la S.G de Fiscalidad

Internacional Española a través de la Consulta V 1586-14 (2014), se partirá, para efectos académicos, de los mismo supuesto que dichas entidades en sus pronunciamientos, esto es de la aplicabilidad del Convenio, ya que ambas dieron por sentado que el Convenio era aplicable y no se pronunciaron a propósito de la configuración de los elementos que determinan el surgimiento de la obligación tributaria, ni de la calificación que tendrían las rentas producto de la asesoría jurídica internacional en el marco del derecho interno.

2.2. Soberanía tributaria, criterios de sujeción y conflictos de doble imposición

La “*soberanía tributaria*”¹⁶ de los Estados es exclusiva en tanto se predica únicamente del Estado que la ejerce, y es limitada, en virtud de la necesaria existencia de un nexo que relacione al Estado o sujeto activo de la imposición con el contribuyente o sujeto pasivo (Lang, 2014), dicho vínculo puede estar inspirado en el principio de universalidad (criterio de la residencia), generando una sujeción por obligación personal o de la renta mundial¹⁷, o en el principio de territorialidad (criterio de la fuente)¹⁸, que suscita una sujeción por obligación real de aquellas rentas cuya fuente sea el Estado impositor¹⁹.

¹⁶ “Cada país tiene derechos soberanos dentro de su jurisdicción fiscal (...) El término jurisdicción fiscal se refiere a (i) El derecho de legislar, y (ii) el derecho a hacer cumplir” (Rohatgy, 2012, pág. 27)

¹⁷ Reguladas en el Estatuto Tributario Colombiano en los artículos 9, 10, 12, 21 y 292; para impuesto a la renta y al patrimonio.

¹⁸ Derivado del principio de *Conexión económica*, conforme al cual, cada Estado tiene derecho a gravar los ingresos originados al interior de su territorio (*jurisdicción fiscal*). (Rohatgy, 2012, pág. 29).

¹⁹ Reguladas en el Estatuto Tributario Colombiano, artículos: 24 y 25.

Los conflictos de doble imposición²⁰ implican la coincidencia de dos criterios de sujeción en un mismo contribuyente²¹, ya sean *residencia-residencia*, causados por las diversas definiciones que puedan existir entre Estados en cuanto a los conceptos esenciales para la aplicación del criterio: residencia, ciudadanía, domicilio, etc (Rohatgy, 2012); que generan múltiples relaciones cercanas de un contribuyente con diferentes Estados, lo que hace posible que un mismo sujeto pueda ser considerado residente por dos o más Estados. O, conflictos *fuentes-fuentes* cuando la complejidad de la operación no permite determinar en cuál Estado tuvo lugar (conexión real), decidiendo ambos Estados abordarla desde perspectivas disímiles (Lang, 2014).

Por último, está la categoría de los “*conflictos fuente-residencia*” en la cual, una misma renta resulta gravada tanto en el Estado de la residencia de quien la percibe, debido a la aplicación del principio de universalidad y la sujeción por renta mundial, como en el Estado de la fuente de las rentas, en virtud de la aplicación del principio de territorialidad y la sujeción por obligación real, con la consecuencia de que este ingreso será gravado simultáneamente en ambos Estados (Lang, 2014).

Ahora bien, la doble imposición en general es un fenómeno no deseado, ya que puede afectar gravemente las relaciones comerciales internacionales, obstaculizar el desarrollo económico,

²⁰ En este trabajo se mencionarán los eventos a los cuales la Doctrina se ha referido cómo de “*Doble imposición jurídica*”, sin embargo, es pertinente mencionar que también existe la “*Doble imposición económica*” la cual, tiene lugar cuando la misma operación o transacción económica es gravada más de una vez, durante el mismo periodo de tiempo, a sujetos legalmente diferenciados (*identidad económica*). (Rohatgy, 2012, pág. 3 y 30) .

²¹ “(...) la imposición de dos Estados da lugar a una *cuádruple identidad*: *identidad material* (una misma manifestación de capacidad económica), *identidad subjetiva* (atribuible a un mismo obligado tributario), *identidad objetiva* (es gravada por un mismo impuesto o impuestos análogos) e *identidad temporal* (en un mismo periodo impositivo)” (Zornoza Pérez & Muñoz, 2007, pág. 170).

favorecer el incremento de prácticas de evasión fiscal, e impedir la circulación de bienes y servicios conforme a las leyes del mercado (Ceballos, 2010); todas ellas son razones suficiente para que en el marco de las relaciones bilaterales, mediante la negociación, firma y ratificación de convenios internacionales para eliminar la doble imposición; como de manera unilateral mediante la articulación en las legislaciones internas de normas que contengan métodos para su eliminación, se intenten soluciones a sus efectos nocivos.

2.3. Interacción de las normas convencionales y la legislación interna.

Las normas convencionales son normas de reparto de potestad tributaria, función que cumplen a través de la tipificación de las rentas y del patrimonio en razón a sus características particulares, por ello, la consecuencia jurídica de su aplicación no es la imposición del tributo sino la determinación del Estado o Estados competentes para gravar cada tipo de renta o patrimonio, mediante una asignación de competencias que bien pueden ser excluyente o concurrente (Villanueva, 2008). Lo anterior supone la coexistencia de dos planos normativos: uno convencional que a través de normas de reparto tipifica las rentas con miras a la distribución de la potestad tributaria, y otro, correspondiente a la legislación interna de cada Estado que reglamenta al interior de su jurisdicción las hipótesis de imposición y la obligación tributaria²².

²² “Es importante distinguir dos planos normativos distintos, el de los CDI cuya función es asignar los tipos de renta a la soberanía fiscal de los Estados contratantes (Derecho Internacional Tributario), y de las normas internas que regulan la hipótesis de imposición y obligación tributaria, expresión concreta del ejercicio de la soberanía fiscal (Derecho Tributario Internacional)” (Villanueva, 2008, pág. 1283).

Esta situación fue explicada por Vogel (2005), quién frente a la pregunta sobre cuál derecho, el interno o el del Convenio, debiera ser aplicado en primer lugar, puso de presente que ambos procedimientos son equivalentes, por lo cual, independiente del orden en que sean estudiados, sus resultados deberían ser los mismos. El autor se sirvió de una metáfora para describir la forma en la que ambos planos se articulan, según él, los Convenios de Doble Imposición actúan como plantillas que al ubicarse sobre el plano derecho interno cubren algunos apartes; con ello, no importa el orden en el que las normas sean estudiadas, si primero se aplica la plantilla o el plano; ya que los apartes que resulten por fuera de la plantilla serán los mismos en ambos casos. Así mismo, propuso que el orden de aplicación se determine en base a los requerimientos prácticos de cada caso (Vogel, 2005).

Sin embargo, pese a que los dos planos son independientes entre sí, existen eventos de contacto entre ellos, ya sea a través de remisiones o reenvíos de las normas convencionales a la legislación interna de los Estados parte o, a la inversa, cuando la legislación interna incorpora las normas convencionales (Castro, 2012)²³. Estas conexiones, adicionadas a la ausencia de definiciones autónomas de los tipos convencionales que a menudo comparten términos con las legislaciones internas (Villanueva, 2008) y, a que las normas integrantes de ambos planos en su estructura incluyen los mismos elementos²⁴ y su aplicación consta de los mismos pasos²⁵; pueden causar

²³ El autor además de las dos hipótesis de interacción entre las diferentes esferas normativas mencionadas, agrega otra en la cual, una norma interna de uno de los Estados hace referencia a normas tributarias o a categorías presentes en las legislaciones internas de otros Estados (Castro, 2012).

²⁴ Supuesto de hecho y consecuencia jurídica (Iturralde, 1991).

²⁵ La selección de una premisa mayor o normatividad aplicable, la construcción de una premisa menor (calificación-interpretación) y la obtención de una conclusión (Iturralde, 1991).

serias complicaciones al momento de la interpretación, ya que los fines, principios y objetivos de cada cuerpo normativo son diferentes (Buitrago, 2007).

En cuanto a la *incorporación*, son los mismos Estados quienes determinan de qué manera serán aplicados los Convenios al interior de sus jurisdicciones a través de sus normativas constitucionales (Lang, 2014): si tienen primacía con respecto a la legislación interna (tratados auto-ejecutables) o están a su mismo nivel, pese a que en este último evento puedan configurarse eventos de uso inapropiado de los tratados en los que una normativa interna derogue el instrumento internacional (Rohatgy, 2012), acción que podría ser denominada “ilegal” a la luz del derecho internacional.

Baste con afirmar que para efectos del desarrollo de esta tesis grado, la interpretación tendrá lugar en la esfera normativa convencional y las interacciones que eventualmente puedan ocurrir en este escenario serán “*las remisiones o referencias convencionales a las legislaciones internas*”, toda vez que, el problema jurídico implica determinar si los pagos realizados en retribución del contrato de prestación de servicios de asesoría legal internacional pueden ser o no, subsumidos en las hipótesis del artículo décimo segundo del CDI Colombia-España, lo cual tiene como objetivo último, definir si Colombia tenía o no la potestad tributaria para gravarlos, como en efecto sucedió. No obstante, el enfoque anterior no es pacífico, algunos doctrinantes consideran de mayor utilidad determinar primero si las rentas son gravadas en el Derecho interno para después, evaluar si pueden ser clasificados en alguno de los tipos de los Convenios (Buitrago, 2007).

Queda claro que el análisis del problema desde cualquiera de los dos niveles debería arrojar resultados idénticos. Puede el intérprete primero averiguar si existe o no sujeción en la legislación interna y en caso negativo, el análisis terminaría allí ya que los CDI no crean tributos o, analizar primero el CDI, y en tanto se concluya que no atribuye potestad tributaria también el análisis terminaría allí, porque aunque resulten gravadas dichas rentas en la legislación interna, esta última no puede aplicarse en desmedro de lo acordado en el CDI (Lang, 2014). Así las cosas, la sujeción de la renta a impuestos en el Derecho interno permitiría establecer si se aplica o no el CDI (lo mismo ocurre a la inversa), pero no determinaría, en principio, cuál es la calificación específica que debe tener una renta de cara al articulado del Convenio (Buitrago, 2007); razón por la cual, el estudio del caso se hará partiendo de la esfera convencional.

2.4. La interpretación jurídica.

La interpretación jurídica es aquella actividad espiritual, libre y necesaria para el conocimiento del contenido de una norma (Savigny, 1840). Consta de cuatro elementos que operan en conjunto, sin que haya per sé una prevalencia de alguno sobre los demás, de modo que, la prioridad que se les conceda vendrá determinada por las necesidades del caso concreto en el que han de aplicarse (Lang, 2014). En primer lugar, un elemento gramatical en el que el intérprete aplica las leyes de la gramática a las normas (Savigny, 1840); en segundo lugar, un elemento histórico enfocado en las circunstancias que rodearon e incidieron en la creación normativa; en tercer lugar, un elemento sistemático que aborda cada norma como parte de un sistema coherente y racional, que a su vez integra las demás normas e instituciones del ordenamiento jurídico y finalmente; un elemento

teleológico que ahonda en los fines de la norma, cuya incidencia en la interpretación será mayor en tanto estos sean objetivables y cognoscibles (Savigny, 1840)²⁶.

Pese a que en el plano abstracto los elementos de la interpretación parecen independientes y diferenciables entre sí, en la práctica pueden coincidir en un mismo instrumento, como es el caso de la Convención de Viena, expresión del elemento sistemático al ser norma que contiene disposiciones aplicables a todos los tratados internacionales y que propone una interpretación de dichos instrumentos en la cual, predomina el elemento textual (gramatical), sin que por ello su articulado desconozca el valor interpretativo que tienen los objetivos y fines del tratado (elemento teleológico).

En atención a lo mencionado, a lo largo de este trabajo se aplicarán los elementos interpretativos a que haya lugar para cada una de las fuentes pertinentes, organizados por prioridad de la fuente, toda vez que, abordar el tema desde la perspectiva de cada elemento (gramatical, histórico, teleológico o sistemático) implicaría segmentar el estudio de las diferentes fuentes, lo que dificultaría la apreciación de su relevancia y con ello, el trabajo del aplicador jurídico, debido a que, cada tratado internacional es una unidad lógica y coherente cuya interpretación es expresión de una serie de principios, fines y objetivos. Es decir, una tentativa de desarrollo podría ser organizar las fuentes en virtud de cada elemento, esto es, en un mismo acápite se podría incluir aquellas que hacen parte, por ejemplo, del elemento *gramatical*, sin embargo, en esta lista de

²⁶ Savigny (1840) no habla de un elemento teleológico, sino del “*fundamento de la ley*”, sin embargo, el tema se inserta en este capítulo debido a que su contenido no dista del de los demás elementos, no sin antes precisar que el autor le dedica un apartado especial al asunto.

fuentes agrupadas por elemento convergerían varias, de diverso valor interpretativo (algunas vinculantes a luz del artículo 31 de la CVDT, y otras auxiliares conforme al artículo 32 de la CVDT).

Por la anterior razón, el orden que se eligió para el desarrollo del caso viene marcado por la escala de valor que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 asignó a cada fuente de interpretación, ello no sugiere, de ninguna manera, que el texto de la Convención para efectos interpretativos sea más relevante que el texto del CDI, ya que siendo ambos instrumentos internacionales suscritos por las partes, tienen el mismo valor interpretativo; al contrario, a efectos prácticos resulta incluso más relevante el texto del CDI, por su especialidad, ya que la Convención de Viena no es un instrumento pensado para la interpretación específica en materia internacional tributaria. Sin embargo, la Convención de Viena establece un orden para las fuentes interpretativas mediante la asignación de valores diferentes a cada tipo de fuente, con origen en el consenso o la voluntad de los Estados en obligarse respecto de ellas y determina los elementos que constituyen “*contexto*”, término al que ambos instrumentos le asignaron un valor interpretativo prioritario.

Así las cosas, para efectos prácticos y con el ánimo de desarrollar una interpretación ordenada, las fuentes se organizarán, conforme a la prioridad que las mismas tengan a la luz de Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados²⁷. Esta Convención codificó los principios de interpretación en el marco del derecho internacional (Lang, 2014), y aplica en la interpretación de todos los

²⁷ Esta manera de organizar las fuentes fue la empleada por Esperanza Buitrago en su texto “*El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble tributación sobre la renta*” (Buitrago, 2007).

tratados internacionales, incluso frente a los Estados que no la suscribieron, en su calidad de *costumbre internacional*, de lo que se concluye que la misma aplica también a los convenios para evitar la doble imposición²⁸ (Rohatgy, 2012). En tanto norma del derecho internacional público, es obligatoria tanto para Colombia como para España, ya que ninguno de estos Estados formuló reserva en relación a los artículos que reglamentan la interpretación de los tratados, ni en el texto del Convenio excluyeron su aplicación o constituyeron un significado especial, a la luz de su artículo 31.

2.4.1. La interpretación en el marco de la Convención de Viena

Las disposiciones de la CVDT fueron discutidas en el marco de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Derecho de los Tratados de 1969, en cuyo seno se debatió el enfoque a seguir en materia interpretativa. La discusión de fondo se centró en la elección entre una regla interpretativa “Subjetiva” que abogaba por una interpretación que descubriera la intención común de las partes, una “finalista” que priorizaba los fines y objetivos del tratado y, una “objetiva” que apelaba al sentido ordinario del texto del tratado, considerándolo expresión inequívoca del consenso entre los Estados (Naciones Unidas, 1971). Finalmente, se impuso esta última regla, razón por la cual, el objetivo del intérprete a la luz de la CVDT será encontrar el sentido del texto y no, descubrir la intención de las partes (Jiménez, 1980)²⁹.

²⁸Esperanza Buitrago se refiere al particular en términos de “*Primacía de la Convención de Viena*” (Buitrago, 2007, pág. 297)

²⁹ Conclusión ampliamente reiterada a lo largo de la Conferencia de Viena.

Este enfoque textual de la Convención indaga por el significado ordinario de los términos del tratado en su contexto (Rohatgy, 2012), descartando de plano cualquier apreciación subjetiva salvo que la misma esté objetivada en el texto del instrumento (Buitrago, 2007). Pese a las críticas que pudiera suscitar esa postura en apariencia estricta, el que el proceso de interpretación tenga como punto de partida el texto del tratado le confiere dinamismo, ya que permite la aplicación de otras reglas de interpretación en tanto hagan parte del texto del instrumento (Moyano, 1985), como por ejemplo, la regla del artículo 3.2 del Convenio Colombo-Hispano.

Así mismo, la Convención en su articulado introduce también un enfoque teleológico conforme al cual, la actividad adelantada por el intérprete debe atender a los objetivos y propósitos generales del instrumento. Adicionalmente, asigna un valor prioritario a los “*elementos intrínsecos del tratado*”, esto es, al texto y a los documentos relativos a él que hayan sido objeto de consenso por los Estados parte, otorgándole a los elementos externos³⁰ al instrumento, en los que no medió la voluntad de las partes, como los trabajos preparatorios y las circunstancias de la celebración del tratado, el papel de medios de interpretación complementarios o auxiliares (Jiménez, 1980).

³⁰ Jiménez se refiere a ellos como los “*elementos extrínsecos*”, sin embargo, para la Conferencia de Viena los “*elementos extrínsecos*” son aquellos sobre los que recayó la voluntad de las partes, pero que en estricto sentido no hacen parte del texto del tratado, como por ejemplo: los acuerdos ulteriores y las prácticas ulteriores; mientras que los elementos externos son aquellos en los que no intervino la voluntad de las partes. Toda vez que a lo largo del texto se profundizará en la postura de la Convención de Viena, se ha conservado su nomenclatura, no sin antes precisar que otros autores se han referido a los mismos instrumentos bajo denominaciones diferentes.

2.4.1.1. El artículo 31 de la Convención de Viena o “*regla general de interpretación*”.

El artículo 31 reglamentó la interpretación de los tratados internacionales de la siguiente manera:

“Artículo 31 Regla general de interpretación:

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fé y conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos teniendo en cuenta su objeto y su fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a. Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado.

b. Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a. Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones.

b. Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado.

c. Toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.”

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”

(Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, 1969).

Este artículo propone una operación combinada, prueba de ello es que su título está redactado en singular (una única regla general) y sus tres primeros numerales se encuentran relacionados entre sí, lo que permite inferir que la actividad del intérprete será servirse de todos los elementos mencionados, en una misma operación, es decir, entre ellos no hay una relación jerárquica

(Naciones Unidas, 1971), al contrario, el numeral segundo aclara cuál es el contenido del término “contexto” propuesto por el numeral primero y el numeral tercero afirma que los elementos descritos en él han de ser estudiados “*juntamente con el contexto*” del que tratan los dos numerales anteriores (Moyano, 1985).

Así mismo, este artículo introduce el principio de Buena Fe en la Convención de Viena, el cual, según las discusiones en el marco de las Conferencia de Viena, incorpora el principio del “*efecto útil*” de los tratados, ello tiene como consecuencia que, por un lado, la interpretación debe estar orientada hacia los fines perseguidos por el tratado (Moyano, 1985) esto es, que en el evento en que existan dos posibles interpretaciones de un instrumento, primará aquella que permita alcanzar los objetivos y fines del tratado (Naciones Unidas, 1971); y por otro, que no se puede ignorar ninguna parte del instrumento, sino que todo el contenido del instrumento ha de ser aplicado.

En cuanto al sentido corriente de un término, la Convención remite primero al texto del tratado, no necesariamente al “*uso diario del término*” (Rohatgy, 2012, pág. 72) sino más bien al normalmente empleado por los Estados contratantes, con la precisión de que sólo existirán significados especiales en tanto pueda demostrarse que esa fue la intención de las partes. Este sentido corriente será el que tengan los términos dentro del contexto del tratado, es decir, es un sentido *inter-partes* (Moyano, 1985), con lo cual, quedan excluidas las interpretaciones que tengan como punto de partida un “*sentido corriente*” con origen independiente de los Estados parte, como

por ejemplo aquellos extraídos de diccionarios³¹. De modo que, lo que ha de entenderse como sentido corriente de las palabras es aquel que resulte de la interpretación del tratado a la luz de su contexto, objetivo y finalidad³².

Así las cosas, en materia de interpretación de tratados internacionales hay dos opciones: por un lado la regla conforme a la cual, el significado de un término no definido será el que determine su sentido ordinario, natural o corriente, con las precisiones hechas, y por otro, excepcionalmente los términos tendrán un significado especial en tanto conste que fue esa la intención de las partes, de lo cual surge una obligación adicional en cabeza de quien alegue el significado especial: la de *“demostrar convincentemente el uso del término con un significado especial”* (Western Sahara Advisory Opinion, I.C.J. Reports 1975, pág. 53).

Ahora bien, a propósito de qué ha de entenderse por significado especial de un término no definido, Hummer (1975), citado por Buitrago (2007, pág. 299), afirma que es aquel con un propósito particular cuya aplicación se circunscribe específicamente al tratado, lo que permitió a la autora concluir, que las definiciones al interior de los convenios de doble imposición proponen significados especiales válidos únicamente para efectos de su interpretación, por ser expresión de

³¹La Conferencia de Viena fue particularmente clara al afirmar que *“nada más lejos del ánimo de la Comisión de Derecho Internacional que sugerir que las palabras tengan por si mismas un sentido intrínseco o de diccionario”* (Naciones Unidas, 1969, pág. 203).

³² Muestra de lo expuesto es que el artículo 31 de la Convención ordena una interpretación *“conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos teniendo en cuenta su objeto y su fin”* (Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, 1969) Mal puede concluir el intérprete que el sentido corriente de las palabras sea de naturaleza independiente y previa al articulado del convenio.

desacuerdos entre las partes sobre el contenido de algunos términos que requieren de pronunciamientos específicos para delimitar su aplicación. Esta postura, pese a que en estricto sentido no es contraria a lo discutido en la Conferencia de Viena³³, contraría el enfoque prevalentemente textual de la interpretación al apelar a una intención de las partes, de la cual no existe prueba salvo aquellas mismas definiciones que fundamentan su presunción, situación que en todo caso, no podría calificarse como una “*prueba contundente*” de la voluntad de los Estados de asignarle a los términos significados especiales.

Pareciera que del texto de la Convención de Viena el intérprete pudiera concluir dos acepciones del término “*significado corriente*”, por un lado, una referida a un significado adquirido por los términos al margen de la CVDT y por el otro, una que entiende por significado ordinario el resultado del análisis del contexto, objeto y fin, es decir un sentido corriente producto de la interpretación y originado en el texto del instrumento³⁴. La primera acepción no es acorde con la estructura de la CVDT, no se puede sostener que la interpretación en su seno es auténtica teniendo como fuentes primordiales las provenientes de las declaraciones del consentimiento de los Estados parte (artículo 31) y a su vez, afirmar que el significado corriente de los términos tiene orígenes externos al acuerdo entre ellos.

³³ “Señalaron que normalmente se deduce del contexto el empleo técnico o especial del término y que el sentido técnico o especial pasa a ser, por así decirlo, el sentido corriente en el contexto de que se trate.” (Naciones Unidas, 1971, pág. 45)

³⁴ “El sentido corriente de las expresiones se desprende del contexto en que se utilizan, del contexto del tratado en su conjunto y del objeto y el fin del tratado (...) el hecho de que la Comisión (refiriéndose a la Comisión de Derecho Internacional) haya considerado la posibilidad de suprimir el párrafo 4 del artículo 27 (hoy artículo 31 de la CVDT) refleja claramente su intención de vincular lo más firmemente posible el <<sentido corriente>> al texto” Paréntesis fuera del texto (Naciones Unidas, 1969, pág. 203)

Entendiendo por “sentido corriente” el resultado de la interpretación del texto de la Convención, como se ha sostenido a lo largo de este trabajo, los significados especiales no pueden ser sino aquellos que dentro del mismo texto del instrumento hayan sido estatuidos por los Estados para fines particulares, cuyo uso difiera del que se le haya dado al mismo término en otros artículos del instrumento. No aquellos usados en el instrumento que difieran de la comprensión de los mismos al margen del tratado, razón por la cual, no coincidimos con la aseveración de Buitrago (2007) al afirmar que la definición de regalías constituye un significado especial a la luz de la Convención de Viena, máximo cuando en ninguna otra parte del instrumento se hace referencia al término en otro sentido.

Sin embargo, a efectos de la solución del caso, las consecuencias derivadas de la comprensión del “significado ordinario” como aquel nacido del consenso de las partes, son las mismas a las que llega Buitrago (2007) al afirmar que las definiciones de los convenios se constituyen en “sentidos especiales”. Esto es: que el significado del término no definido estaría sujeto a las directrices del tratado, su objeto y su fin; de modo que, el mismo no será uno proveniente de la legislación interna de las partes, de diccionarios o de fuentes independientes al acuerdo entre los Estados, en tanto del contexto del instrumento y de la aplicación de la Convención de Viena, pueda extraerse un significado diferente. Ello se explica en que si bien, la CVDT diferencia entre el “sentido corriente” de un término en el marco de un tratado y “el significado especial” que las partes puedan asignarle, no implementó normas interpretativas diferentes para cada uno de ellos (Naciones Unidas, 1969).

A continuación, se hará un estudio de las fuentes que pueden resultar de utilidad en la interpretación a la luz de la Convención de Viena. Es de mencionar que en el marco de la Conferencia de Viena, la Comisión de Derecho Internacional diferenció entre los elementos intrínsecos, entendidos como aquellos que hacen parte del instrumento (protocolo, anexos, etc) y otros a los que denominó extrínsecos³⁵, sobre los cuales recayó la intención común de las partes, pero que en estricto sentido no hacen parte del tratado (acuerdos ulteriores, prácticas ulteriores, etc); todos ellos se explicarán en el siguiente acápite debido a que sus consecuencias jurídicas son las mismas, para así evitar confusiones con los elementos exteriores al instrumento (trabajos preparatorios y circunstancias de la celebración) cuya interpretación en el marco de la Convención de Viena tiene un valor diferente.

2.4.1.1.1. Contexto del CDI a la luz de la Convención de Viena.

El contexto de un tratado incluye no sólo el artículo específico en el cual aparece el término cuya definición se persigue, sino también, todos los demás artículos del instrumento (Naciones Unidas, 1971), con la condición ineludible de que sobre ellos recaiga la voluntad de las partes, ello incluye: el Preámbulo, definido por la doctrina como aquel discurso previo al tratado en el que se explican las razones de su promulgación, su fin y propósito (Moyano, 1985); los anexos, que son documentos en los que constan normas que complementan el contenido del tratado; las cartas de

³⁵ La Comisión de Derecho Internacional en el Proyecto de artículos de la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados, en sus comentarios afirmó, sobre el numeral 3, literales a, b y c, del artículo 31: “*Desde el punto de vista lógico (...) tales elementos son extrínsecos al texto. Sin embargo, los tres elementos tienen un carácter obligatorio, y no cabe interpretar que por su propia naturaleza sean en modo alguno normas de interpretación de rango inferior al de los precedentes*” (Naciones Unidas, 1971, pág. 42)

entendimiento, los títulos y capítulos del instrumento, y los demás documentos considerados por los Estados como parte del tratado.

En la introducción al CDI Colombo-Hispano, las partes ponen de presente que el objetivo del instrumento es “*evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*” (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005). No obstante, esta declaración no resulta aplicable directamente en la interpretación a la hora de determinar a qué categoría pertenece una renta, porque los CDI solo evitan la doble imposición en tanto los supuestos que la originen sean de aquellos regulados en su articulado³⁶, por lo cual, el objetivo general revelado por las partes, aunque revele la finalidad del Convenio, no incide al momento de determinar si una renta está o no regulada por el CDI (Lang, 2014) y en caso afirmativo, no permite determinar por cuál de sus artículos. Así las cosas, la justificación dada por la DIAN para explicar su cambio de postura en la Consulta 5945 de 2016 no es acertada, porque la selección de la regla de distribución del CDI aplicable a los hechos, no puede ser motivada por los fines y propósitos del instrumento, sino en efecto, porque se configuren los supuestos de hecho descritos en la regla a aplicar.

Por otro lado, al momento de la firma del instrumento los Estados pactaron el siguiente Protocolo:

“VIII. Ad. Artículo 12.

*1. En el caso de Colombia, en relación con la definición comprendida dentro del apartado 3 del artículo 12, se entenderá **que el concepto de asistencia técnica se***

³⁶ “Los CDI solo evitan la doble imposición si se cumplen las condiciones establecidas en ellos, el objetivo de evitar la doble imposición no sirve cuando la cuestión consiste en determinar si, en una situación concreta, dichas condiciones se cumplen.” (Lang, 2014, pág. 30)

refiere a la asesoría dada mediante contrato de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica (...)". Subrayado por fuera del texto. (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005)

Este Protocolo permite excluir los servicios de asesoría legal o jurídica internacional de aquellos servicios prestados por concepto de asistencia técnica, ya que es evidente que la asesoría legal no tiene por objeto "*la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica*" (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005), razón por la cual, la solución al caso en adelante se enfocará más en la prestación de servicios técnicos y en la prestación de servicios de consultoría.

Por lo demás, no se tiene noticia sobre la emisión de cartas de entendimiento, acuerdos o instrumentos referentes al tratado, suscritos por las partes, anexos, o demás documentos en los que haya mediado el consentimiento de ambas partes. De modo que, el proceso interpretativo seguirá con el estudio de las demás fuentes mencionadas en el artículo 31 de la Convención, esto es: de las prácticas ulteriores, las formas pertinentes del Derecho internacional y el texto de los artículos implicados, para así agotar lo relacionado con la aplicación de la regla general de interpretación.

Siguiendo con las prácticas ulteriores, estas son definidas como aquellas interpretaciones del tratado materializadas durante su ejecución, cuya fuerza vinculante deviene de su coherencia con el contenido del tratado y de la uniformidad con la que se apliquen, en tanto demuestren una

postura específica y reiterada de los Estados parte frente a la interpretación del instrumento, ya sea por vía de su aplicación o de su aceptación³⁷ (Moyano, 1985).

Podría pensarse que las prácticas ulteriores incluyen los Conceptos emitidos por las autoridades administrativas de los Estados, porque en últimas, dichas autoridades están aplicando el Convenio y sus pronunciamientos se vuelven doctrina. Sin embargo, no puede concluirse que sobre dichos pronunciamientos haya recaído la voluntad de ambos Estados (Buitrago, 2007). Al contrario, el carácter de unilateral y susceptible de variaciones con origen en el cambio de postura del intérprete administrativo, hacen insostenible a la luz del Derecho internacional que la interpretación administrativa de alguno de los dos países pueda ser vinculante para el otro en calidad de prácticas ulteriores.

Finalmente, el literal “C” del párrafo tercero del artículo 31 de la CDVT, sobre las formas pertinentes del Derecho internacional aplicables entre las partes, hace referencia a la aplicación inter-temporal del Derecho en la interpretación de los tratados, asunto que se resolvió en el marco de la Conferencia de Viena dando prioridad a la voluntad de las partes, de modo que, las formas pertinentes aplicables al caso serán las que las partes hayan acordado, ya sea la normativa existente al momento de la firma del instrumento o aquella expedida con posterioridad (Naciones Unidas,

³⁷ El articulado del proyecto de Convención se refería a las prácticas ulteriores como aquellas que pongan en evidencia “una interpretación concorde de todas las partes” sin embargo el término “todas” fue suprimido del texto final, no porque la interpretación no deba ser común a todas las partes, sino para expresar que las prácticas ulteriores no necesariamente deben ser aplicadas por todas las partes, basta con que sean *aceptadas* por todas ellas. (Naciones Unidas, 1971, pág. 44)

1971). Entre dichas normas se encuentra el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia:

“Artículo 38:

1. La Corte, cuya función es decidir conforme al Derecho Internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

a. Las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes.

b. La costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como Derecho

c. Los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas.

d. Las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar de interpretación para la determinación de las reglas de Derecho (...)” (Naciones Unidas, 1945).

Este artículo, aplicable tanto a Colombia como a España, en virtud del artículo 93 de la Carta de las Naciones Unidas³⁸, amplía el espectro de la Convención de Viena a otras fuentes del Derecho internacional, sin contrariarla, ya que por un lado, en el origen de la costumbre y de los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas, incide el consenso entre Estados; y por el otro, a las fuentes en las que no ha mediado la voluntad de los Estados, como la doctrina y las decisiones judiciales, les asigna el mismo papel que el artículo 32 CVDT, este es, el de medios de interpretación auxiliares o complementarios.

En cuanto a la costumbre internacional y los principios del Derecho internacional, no hay evidencia de caso alguno de esta clase de fuentes relacionado con los cánones o regalías (Buitrago, 2007),

³⁸ “**Artículo 93:** Todos los miembros de las Naciones Unidas son ipso facto partes en el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.” (Naciones Unidas, 1945)

no obstante, la mención del tema resulta importante porque una vez analizado el texto del instrumento, se habrán agotado todas las fuentes de las que pudiera el intérprete extraer un significado contextual, por lo que, el paso subsiguiente al estudio del articulado del CDI, será, si es del caso, la aplicación del artículo 32 de la CVDT, ya sea para corroborar el resultado de la interpretación o *“para determinar el sentido cuando la interpretación (...) a. deje ambiguo u obscuro el sentido; o b. Conduzca a un resultado manifiestamente ambiguo o irrazonable”* (Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, 1969), punto en el que artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia también podría ser útil.

2.4.1.1.2. El CDI Colombia-España.

Llegados a este punto es importante hacer algunas precisiones ya que las normas de los convenios de para evitar la doble imposición, pese a que se sirven de los mismos elementos de la interpretación de las normas tributarias internas, difieren de ellas debido a su naturaleza distributiva de potestad tributaria, su vocación de permanencia en el tiempo y su carácter consensuado (Buitrago, 2007). Estos Convenios en lugar de normas detalladas establecen categorías o tipos de rentas y definiciones generales para sus términos, con lo cual, las normas convencionales no tienen la precisión de la legislación interna (Rohatgy, 2012) y su interpretación va más orientada hacia los fines y objetivos del instrumento (Buitrago, 2007).

Adicionado a lo anterior, la interpretación de las normas de los Convenios supone una dificultad adicional: la falta de un lenguaje jurídico tributario-internacional, autónomo, consolidado y

universalmente reconocido que cuente con conceptos propios que permitan una interpretación independiente de otras ramas del Derecho, particularmente del Derecho tributario interno (Buitrago, 2007).

2.4.1.1.2.1. La regla interpretativa del artículo 3,2 del CDI Colombia-España

***Artículo 3.2:** “(...) Para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado contratante, todo término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.”* (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005).

El artículo tercero, numeral segundo del CDI, contiene dos proposiciones aplicables a los conceptos no definidos por el Convenio: una que prioriza la interpretación contextual y la otra, una remisión subsidiaria a la legislación interna del Estado que aplique el Convenio, prevalentemente a las definiciones de la legislación tributaria sobre aquellas provenientes de otras ramas del Derecho.

2.4.1.1.2.1.1. El Contexto en el marco del CDI Colombia-España.

En ausencia de una definición del término “*contexto*” en el articulado del Convenio, la doctrina ha intentado diversas definiciones de variado alcance³⁹, discusión en todo caso irrelevante, porque aunque el CDI, norma especial y posterior con respecto a la CVDT, ordena en materia interpretativa la asignación de contenidos especiales a los términos, en tanto haya constancia de que esa fue la intención de las partes. Así mismo, tampoco es posible demostrar que exista constancia de una intención por parte de Colombia o de España, de asignar al término “*contexto*” un significado especial o diferente de la definición que propone la Convención de Viena. Como quiera que la Convención de Viena es un instrumento previo y de público conocimiento, resulta razonable concluir que los delegados de ambos Estados la conocían y decidieron no apartarse de su contenido. Razón por la cual, al momento de interpretar el CDI, no puede el operador jurídico concluir fundadamente que de su articulado deriva una comprensión del término “*contexto*” diferente a la de la CDVT.

2.4.1.1.2.1.2. La remisión del artículo 3.2 del CDI Colombia-España a la legislación interna.

³⁹ “*El contexto está constituido, en particular, por la intención de los Estados contratantes en el momento de la firma del Convenio, así como por el significado que la legislación del otro Estado contratante atribuye al término de que se trate (referencia implícita al principio de reciprocidad en que se basa el Convenio)*” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE], 2010, pág. 84). Postura reiterada por el Modelo de Convenio ONU (Naciones Unidas, 2013, pág. 87).

Afirmar que la Convención de Viena es norma general y previa, supone no solamente que resultan aplicables sus disposiciones a propósito del “contexto”, sino que todo el articulado de la CVDT irradia la interpretación del CDI. Frente a este panorama, la aplicación del artículo 3,2 convencional puede resultar conflictiva por dos razones: la primera es que el artículo 27 de la CVDT⁴⁰ excluye la aplicación del derecho interno como justificación del incumplimiento de un instrumento, lo cual aplica, tanto para el CDI como para la CVDT, y la segunda es que la Convención propone una interpretación auténtica, en la cual solamente pueden tomarse por vinculantes aquellas fuentes sobre las que haya recaído la voluntad de las partes, cosa que no puede predicarse de la legislación interna de los Estados parte. Con lo cual, pareciera que ambos instrumentos chocan frente a la posibilidad de aplicar o no, la legislación interna de cualquiera de las partes.

Al respecto, la doctrina mayoritaria se ha manifestado en sentido de proponer como solución al conflicto que la remisión aplique solamente para los términos cuya definición se requiera y que la misma se rija por la “*regla general de interpretación*” de la CVDT (Lang, 2014), lo que supone un entendimiento del artículo 3,2 del CDI conforme al cual, el mismo no se refiere a las definiciones jurídicas internas, sino exclusivamente al “significado ordinario” que puedan tener en el ámbito de la legislación interna los términos no definidos en el instrumento, es decir, descarta la aplicación de otras fuentes del derecho interno de los Estados, tales como: Principios Generales del Derecho, la doctrina, la jurisprudencia, la costumbre, etc. (Rohatgy, 2012); y restringe la

⁴⁰ “**Artículo 27: El Derecho interno y la observancia de los tratados:**

Una parte no podrá invocar las disposiciones de su Derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.” (Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, 1969).

aplicación de dicha legislación única y exclusivamente a los términos específicos no definidos por el CDI. No encontrando razones para objetar ese entendimiento del artículo 3,2 del CDI y resaltando que el mismo artículo se refiere al tema en términos de “*la legislación interna*” aplicable, para efectos de la solución al caso se acoge esta postura.

Otra cuestión es aquella de a qué legislación alude el artículo 3.2, si a la vigente al momento de la ratificación del convenio (estática) o, a la legislación vigente al momento de la aplicación convencional (dinámica). Al respecto, la corriente doctrinal mayoritaria se ha pronunciado a favor de que, dicha legislación sea la vigente al momento de la aplicación del instrumento (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE], 2010), posición que se deriva del texto mismo del artículo 3,2, el cual, se refiere al asunto en términos de: “*todo término o expresión no definida (...) tendrá (...) el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado (...)*” (subrayado fuera del texto) (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005). Situación que, como ya se mencionó, resulta acorde con la CVDT que dejó la gestión del asunto al arbitrio de los Estados parte.

Finalmente, frente a la cuestión de a la legislación interna de qué Estado, fuente o residencia; refiere el artículo; algunos sectores de la doctrina sugieren que a la del Estado de la fuente [(Avery, 1996) citado por (Lang, 2014, pág. 51)]; y otros que a la del Estado que en ese momento esté aplicando el Convenio (Castro, 2012). Toda vez que el mismo CDI Colombia-España aborda el asunto en términos de: “*para la aplicación del Convenio (...) por un estado contratante*” sin

mencionar a ninguno en particular, seguimos esta última postura. Restando solo afirmar que, la naturaleza de cada tipo de renta definirá cuál es el Estado que aplica el CDI, siendo en la mayoría de los casos el Estado de la fuente quien primero lo aplique con miras a determinar si su potestad tributaria se encuentra o no restringida (Castro, 2012).

2.4.1.1.2.2. La regla de distribución del artículo décimo segundo del CDI Colombia-España. “Los Cánones o Regalías”.

“Artículo 12. Cánones o regalías.

1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario sea un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante, dichos cánones o regalías también podrán estar sometidos a imposición en el Estado contratante de dónde procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los cánones es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías.

3. El término <<cánones o regalías>> en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso, o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se considerarán incluidos en este concepto los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría.

4. (...)

5. Los cánones o regalías se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado (...)

6. (...).”.

(Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005)

La categoría de “cánones o regalías” comprende la retribución económica pagada como contraprestación por el derecho a usar determinados bienes, en principio inmateriales⁴¹ y las indemnizaciones por el uso no permitido o reproducción abusiva de los derechos enumerados en el artículo doce ([OCDE], 2010). Esta definición reconoce la titularidad sobre el derecho de uso en cabeza del beneficiario del pago⁴², quien conservará su *interés en la propiedad*, rasgo que permite diferenciar las rentas producto de la remuneración de dichos derechos, de otras reguladas por el Convenio, toda vez que, en tanto haya un desprendimiento del derecho o transmisión de la propiedad por parte del titular no podrá hablarse de regalías (Buitrago, 2007).

Así, los bienes mencionados en el artículo décimo segundo no son aquellos corporales en los que se materializa la obra en cuanto a mercancía, sino su “*corpus mysticum*”, esto es, las facultades o derechos exclusivos reconocidos por la reglamentación de los Estados a su titular (Buitrago, 2007). No se refiere el artículo al pago⁴³ por el uso de un objeto sino a un pago por el “*uso de derechos*”, lo cual, confiere al usuario facultades de explotación, reproducción, divulgación o modificación,

⁴¹ El listado del artículo décimo segundo incluyó una categoría de bienes materiales: los “*equipos industriales, comerciales o científicos*” (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005).

⁴² Al respecto la convención UNESCO-OMPI afirma: “*El beneficiario de regalías por derechos de autor es el beneficiario efectivo al cuál le es pagada la totalidad o una parte de las regalías, tanto si las percibe en su calidad de autor, de derecho habiente o causahabiente del autor, como si las percibe en aplicación de cualquier otro criterio convenido en un acuerdo bilateral que trata de la doble imposición de las regalías por derechos de autor*”. (Convención UNESCO-OMPI, 1979)

⁴³ Definido en el Modelo de Convenio OCDE como: “*acto de dar cumplimiento a la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor en la forma prevista por el contrato o por los usos*” ([OCDE], 2010, pág. 229)

no limitadas al goce particular del bien corporal; en este último evento, el artículo aplicable será el séptimo ([OCDE], 2010). Así mismo, para que el beneficiario sea titular de un derecho sobre dichos bienes debe existir una normativa interna que lo soporte, en otros términos, que el derecho sea reconocido o protegido por la ley⁴⁴. Adicional a ello, resulta lógico que dichos derechos sean derechos “*transferibles*” y recaigan sobre bienes susceptibles de ser explotados de diversas maneras (Buitrago, 2007).

Por otro lado, los pagos deben retribuir exclusivamente el *uso* de los bienes enlistados en el artículo, ello suscita una valoración de las facultades específicas que confiere el negocio tanto al usuario del derecho como al beneficiario del pago⁴⁵, para determinar el alcance del derecho y si efectivamente el pago es su contraprestación. Dicha remuneración solamente otorgará la calificación de regalía a una renta en tanto esta le sea efectuada al titular del derecho o beneficiario efectivo del pago y provenga del usuario (Buitrago, 2007).

La técnica jurídica sugiere la existencia de un factor común que vincule entre sí a todos los elementos de una misma norma, es ese el origen de la interpretación sistemática, la existencia de una “*unidad*”, un factor lógico que conecte los términos de un mismo artículo y relacione entre sí

⁴⁴ Frente a las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, especializadas y privadas cuando no confidenciales, normalmente no patentables ni protegidas por otras normas de propiedad intelectual, su inclusión en la categoría de regalías dependerá de su confidencialidad, de la actividad que se desarrolle en el marco del contrato, de su proveedor e incluso, de los gastos en que este deba incurrir para la ejecución del contrato ([OCDE], 2010).

⁴⁵ “*El uso se presenta así como el núcleo común de la definición, y dota de mayor sentido la <<expresión contraprestación por >> (...). La norma no define lo que ha de entenderse por tales, pero establece un marco que obliga al intérprete a no atribuir la calificación de regalías cuando una de las partes adquiere más o menos que el uso*” (Buitrago, 2007, pág. 51)

los artículos de un mismo instrumento. En el caso de las regalías este factor común puede ser los criterios generales expuestos, el carácter técnico de las regalías, la exclusividad en la explotación o incluso, que las mismas correspondan a rentas pasivas resultado de transacciones con el derecho de uso de “información relevante económicamente” (Buitrago, 2007)⁴⁶. Sin embargo, el Convenio no especifica cuál es el criterio de inclusión de los bienes que enlista en su artículo doce y pese a los esfuerzos del intérprete por adivinarlo, el enfoque textual de la CVDT le impediría extenderlo a elementos o rentas no mencionadas en el mismo instrumento. Este no es un tema pacífico, algunos doctrinantes consideran que más allá de la nomenclatura, lo importante al momento de la calificación es la finalidad empresarial o económica perseguida por los contratantes (García, 2011).

La verdadera dificultad al priorizar la “*substancia sobre la forma*” radica en que el texto del artículo doce del CDI no establece un factor común que vincule a todos los elementos enumerados. Así, algunas de las rentas incluidas en dicha lista no cuentan con las características generales que se predicen de los demás derechos enumerados como, la concesión temporal de derechos de uso⁴⁷ u otorgamiento de licencias de uso y la remuneración directa y exclusiva de dicho uso a través de un pago (Buitrago, 2007). Un ejemplo de ello son las rentas producto del “uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales y científicos” y las obtenidas en virtud de “los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría”: las primeras, claramente no

⁴⁶ Postura discutible en tanto la producción de renta de las transacciones con información depende de la gestión que de ella haga del agente (la información por sí sola no produce renta), así como también es posible sacar provecho económico de la prestación de servicios.

⁴⁷ Otra excepción aparece en el Modelo de Convenio USA, que considera cánones o regalías las ganancias con origen en la enajenación de los bienes incluidos en el concepto de cánones, en tanto las mismas sean determinadas en virtud de la productividad, uso o transmisión de aquellos (García, 2011).

remuneran directamente un derecho de uso sobre bienes inmateriales, y las segundas, ponen el acento en la actividad del prestador del servicio más que en el otorgamiento de un derecho uso sobre algún bien inmaterial (Buitrago, 2007).

Sin embargo, una postura que puede matizar la interpretación formal de los instrumentos internacionales a la luz de la Convención de Viena, es la propuesta por García Heredia (2011) quien sugiere un enfoque que prioriza la intención de los partes en el contrato (no la de los Estados parte en el convenio), analizando los hechos, los derechos y las obligaciones derivadas del contrato, es decir, la evaluación desde una perspectiva teleológica de las transacciones en la determinación de la categoría convencional que se les aplicará. Al respecto, Buitrago (2007) afirma en el mismo sentido, que lo principal, más allá del nombre otorgado al negocio, son las relaciones sustanciales entre las partes, con origen en él, sin embargo, la autora es clara en cuanto a que, no es posible agregar vía interpretativa categorías no mencionadas en el Convenio.

Frente a esto último, el artículo doce no incluyó mención alguna a “rentas similares” o “derechos análogos” (Buitrago, 2007)⁴⁸, no podría el intérprete incluir en el CDI, rentas que el mismo CDI no enumeró, aunque a su juicio, estas cuenten con los rasgos generales de las regalías, por las siguientes razones:

⁴⁸ El Modelo de Convenio Estadounidense del año 1996 incluía en su artículo 12.2: “*The term "royalties" as used in this Convention means: (a) any consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic, scientific or other work (...) any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or other like right or property, or for information concerning industrial, commercial, or scientific experience (...)*” (United States Model Income Tax Convention, 1996, pág. 20)

- a. Está demostrado el enfoque de interpretación textual de la Convención de Viena, conforme al cual, prima la literalidad del instrumento. Ello incluye, no agregar términos no mencionados en el texto del tratado por vía interpretativa, y no ignorar las rentas que sí menciona el texto, pese a que no cumplan con las características o criterios generales de las demás rentas enumeradas en él⁴⁹.
- b. El que la prestación de servicios de asesoría jurídica internacional no esté regulada específicamente en el Convenio, no supone que a ella le sean aplicables las disposiciones especiales de otras rentas ya que el CDI Colombia-España en su artículo séptimo, contiene una cláusula subsidiaria o residual, aplicable a las rentas no reguladas en otros artículos del Convenio⁵⁰. De modo que, a una renta que cumple con los requisitos de aplicación del convenio (art. 1 y art. 2) y no encaja en las descripciones de las categorías especiales, le será aplicable la regla del artículo séptimo o en su defecto la del artículo 20, sobre “*otras rentas*”.

En el caso particular, no tendría sentido un análisis desde la perspectiva de las facultades que tiene cada parte en el contrato de prestación de servicios de asesoría legal internacional para determinar si ese contrato puede o no ser calificado como regalía. El punto es sutil y su aclaración necesaria, la cuestión aquí no es verificar si la prestación de servicios de asesoría jurídica internacional tiene

⁴⁹ El artículo 12 no contiene una definición de regalías sino una lista de los derechos cuyo uso o cesión de uso las genera. La doctrina ha intentado derivar de esta lista la “*identidad de razón*” que subyace a los bienes enumerados (Buitrago, 2007), sin hasta ahora obtener resultados concluyentes.

⁵⁰ “**Artículo 7. Los Beneficios empresariales.** Cuando los beneficios comprendan rentes reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, disposiciones de aquellos no quedarán reguladas por el presente artículo”. (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005)

las características de los derechos enumerados en el artículo doce porque, de manera que pueda constituirse en una categoría adicional a las descritas en el artículo, ya que, aunque las tenga, no serían regalías al no estar incluidas en dicho artículo. La cuestión aquí es determinar si la asesoría jurídica internacional está comprendida en alguna de las categorías enumeradas por el artículo doce, particularmente en las de prestación de servicios técnicos o prestación de servicios de consultoría. Esto es, si dentro del significado que los Estados partes atribuyeron a estos contratos la incluyeron o, si es posible constatar que esa fue su intención. De lo anterior, se pueden extraer a su vez dos consecuencias:

- a. La calificación de un servicio como consultoría es de carácter excepcional, ya que el texto del artículo doce no menciona todas “las prestaciones de servicios”, sino solo tres clases de ellas.
- b. La solución al caso no puede reducirse al esfuerzo interpretativo por hallar el contenido del término “consultoría”, sino que debe incluir un análisis desde la perspectiva del tratamiento que tienen las prestaciones de servicios en el CDI, esto es, no de la diferencia entre regalías y prestaciones de servicios y las características generales de cada categoría, ya que el artículo doce indudablemente adicionó algunas prestaciones de servicios a la lista de derechos que generan regalías; sino desde la regla del CDI aplicable a las prestaciones de servicios no incluidas en el artículo doce. Esto último, toda vez que, el problema jurídico no gira en torno al significado del término consultoría, sino que inquiriere sobre si la prestación de servicios de asesoría legal internacional hace parte, o no, de los casos excepcionales de prestación de servicios incluidos en el artículo doce. Ello permite abordar

el problema, no solamente desde el enfoque de la excepción que sería la prestación de servicios técnicos y de servicios de consultoría, sino desde el enfoque de la regla aplicable a las demás prestaciones de servicios, es decir, desde la reglamentación de los beneficios empresariales.

2.4.1.1.2.3. La regla de distribución del artículo séptimo. “Los beneficios empresariales

“Artículo 7. Beneficios empresariales.

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado (...)

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo”.

(Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005).

En materia de beneficios empresariales, el Convenio establece una regla de tributación exclusiva en la residencia, aplicable incluso a los beneficios derivados de actividades ejecutadas en otros Estados contratantes (Vogel, 2005). Dicha regla tiene como excepción, aquellos beneficios percibidos por la empresa a través de un establecimiento permanente situado en el Estado de la fuente e imputables a él. Con ello, el Convenio limitó la potestad tributaria del Estado de la fuente únicamente a los beneficios imputables al establecimiento permanente, los que no los sean, tributarán en el Estado de la residencia ([OCDE], 2010).

Por otra parte, pese a que el Convenio en su artículo séptimo no definió el término “*beneficios*” ([OCDE]⁵¹, 2010), sí determinó el ámbito de aplicación del término “empresa” en el literal “f” de su artículo 3.1, en el sentido de que este último aplica a la explotación de “*cualquier negocio*”, y agrega, el mismo artículo en su literal “k”: “*el término <<negocio>> incluye la prestación de servicios profesionales, así como cualquier otra actividad de naturaleza independiente*” (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005).

Tradicionalmente, los beneficios empresariales fueron concebidos como rentas derivadas actividades financieras, comerciales, industriales, etc (Vogel, 2005). Sin embargo, pareciera que dicha acepción se ha venido ampliando hasta actualmente abarcar la prestación de servicios independientes. La inclusión del literal “k” en el artículo tercero del Convenio, según los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE, es producto de la eliminación del artículo 14 sobre las rentas derivadas de la prestación de servicios independientes o profesionales y tiene la función de impedir que una interpretación restrictiva los excluya del término “negocio” ([OCDE], 2010).

Considerando lo anterior, y al margen del valor que puedan tener en materia interpretativa los comentarios a las convenciones modelo, hay que reconocer que aunque la estructura del Convenio Colombia-España en su artículo 12 pareciera orientarse más por el M.C ONU, sin reproducirlo en su totalidad; el artículo tercero del CDI, indudablemente siguió los parámetros del M.C OCDE, ya

⁵¹ Sin embargo, el artículo tercero del Convenio no definió la expresión “*Beneficios Empresariales*” (Granados, 2017)

que el artículo 14 no ha sido eliminado del M.C ONU y por lo tanto, los numerales “f” y “k”, sobre la definición de empresa y negocio, no están incluidos en el artículo 3 de este último modelo.

De lo que puede concluirse que aunque el artículo séptimo del Convenio no haya definido el significado del término “beneficios empresariales”, el mismo contexto del Convenio propone para ellos una definición amplia, que incluye “*todas las rentas derivadas de la explotación de una empresa*” ([OCDE], 2010, pág. 154) y en ellas, la prestación de servicios de asesoría legal y jurídica internacional, como servicios profesionales, ya que a diferencia del M.C ONU, el CDI Colombia-España no destinó una regla de distribución específica para la prestación de servicios independientes, y sí incluyó en su artículo tercero términos tendientes a la ampliación de los beneficios empresariales.

Finalmente, el numeral sexto del artículo séptimo del CDI Colombia-España (Numeral 4 en el M.C. OCDE) pone de presente el carácter residual de los beneficios empresariales, al afirmar que, dicho artículo resultará aplicable en tanto no se configuren las características de aplicación de otras reglas de distribución más específicas⁵². Con lo cual, bastaría con la demostración de que la prestación de servicios de asesoría legal internacional no encaja en los casos de prestación de servicios excepcionalmente incluidos en el artículo 12 del CDI (consultoría y prestación de servicios técnicos), para que sobre ellos recaiga la calificación de beneficios empresariales.

Concluido el análisis del texto del CDI Colombia-España y con él, el estudio del contexto convencional, sin que de dicho proceso se haya obtenido una definición a los términos *consultoría*

⁵² “(...) Por lo tanto, se ha decidido incluir una norma interpretativa que garantice que los artículos referidos a categorías específicas de rentas tendrán prioridad sobre el artículo 7” ([OCDE], 2010, pág. 154).

y prestación de servicios técnicos (la prestación de servicios de asistencia técnica es definida en el protocolo del CDI), procede el estudio de la legislación interna en virtud de la remisión que hace el artículo 3,2 del Convenio. Este estudio, se ceñirá a las procedimientos y normas interpretativas del derecho internacional, toda vez que el objetivo es encontrar un significado a los términos no definidos en el *contexto* del Convenio que tenga efectos en el marco de la interpretación convencional, esto es, en la segunda esfera de calificación.

2.4.1.1.3. Las regalías en la legislación interna colombiana.

El artículo 360 de la Constitución Política de Colombia se refiere a las regalías en los siguientes términos:

“La explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte. La ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables (...) la ley determinará la distribución, objetivos, fines, administración, ejecución, control, el uso eficiente y la destinación de los ingresos provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables precisando las condiciones de participación de sus beneficios. Este conjunto de ingresos, asignaciones, órganos, procedimientos y regulaciones constituye el Sistema General de Regalías” (Constitución Política de la República de Colombia, 1991, art 360).

La acepción de las regalías como contraprestación a la explotación de los recursos naturales no renovables es previa a la aparición de los convenios de doble imposición, tiempo en el cual, fueron concebidas como el reconocimiento económico de los derechos del soberano. En su versión latina, el término regalía proviene del latín *“regalis”* (que tiene origen en *“rex”* o rey) y hace referencia a “aquello que pertenece al rey”, mientras en su versión inglesa el término *“royalties”* se empleó

para designar potestades o derechos de la corona, tales como conceder licencias de explotación, el otorgamiento de monopolios etc (Buitrago, 2007). Con el pasar de los años y el surgimiento de la democracia, dichas potestades se trasladaron del soberano al Estado y su objeto se extendió a la explotación de los bienes intangibles, con lo cual, el término fue evolucionando hasta designar en la actualidad relaciones de derecho privado, que conservan de su significado originario rasgos como el otorgamiento de facultades exclusivas de explotación y el reconocimiento del derecho de dominio de la contraparte sobre el bien cuyo uso o concesión de uso las genera (Buitrago, 2007).

La Constitución Política colombiana abordó las regalías desde el significado que tuvo el término en sus orígenes, es decir, reglamenta una relación diferente de la estudiada a lo largo de este trabajo. De lo anterior se puede concluir que en el marco de la legislación colombiana existen por lo menos dos significados legales al término, que corresponden por un lado, a las remuneraciones pagadas al Estado como contraprestación al otorgamiento de facultades de explotación exclusivas de recursos naturales, otorgadas por el mismo Estado (coherente con el origen histórico del término regalías), y por el otro, uno presente en la reglamentación tributaria (producto de la evolución del término regalías), al que no le aplica la normativa constitucional mencionada, por tratarse de un negocio diferente: en el reglamentado por la Constitución Política quien recibe los pagos a título de regalías es el Estado, mientras que en materia tributaria, quien percibe las regalías es un particular.

Por su parte, el Estatuto Tributario Colombiano en su artículo 408 modificado por el artículo 126 de la ley 1819 de 2016, establece:

“ARTICULO 408. TARIFAS PARA RENTAS DE CAPITAL Y DE TRABAJO:

En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del know-how, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del quince por ciento (15%) del valor nominal del pago o abono. (...) Los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del quince por ciento (15%), a título de impuestos de renta, bien sea que se presten en el país o desde el exterior” (Decreto 624, 1989).

De la lectura del artículo se puede observar que el Estatuto Tributario no aporta una definición precisa de los términos: regalía, consultoría o prestación de servicios técnicos; pero si establece una regla de retención en la fuente del 15% a los pagos o abonos en cuenta al exterior, efectuados en virtud de ellos.

Frente a ello, se han considerado como de “fuente nacional” los servicios técnicos y de asistencia técnica prestados desde el exterior a beneficiarios residentes en Colombia, conforme al artículo 24 del Estatuto Tributario; toda vez que, los pagos que los retribuyen provienen de Colombia. Con lo que se establece una regla conforme a la cual, dichos pagos serán gravados con impuesto sobre la renta independientemente del vínculo subjetivo (nacionalidad o residencia) de su beneficiario y deberán ser sometidos a retención en la fuente. Las tarifas, procedimientos y bases de dicha retención atenderán primero a los tratados internacionales en la materia y en su ausencia, a la legislación interna colombiana (Consejo de Estado, 2012).

2.4.1.1.3.1.El contrato de consultoría

El contrato de consultoría apareció por primera vez en el ordenamiento jurídico colombiano, en los artículos 115 y siguientes del Decreto-ley 222 de 1983. Actualmente se encuentra regulado por el artículo 32 numeral segundo de la ley 80 de 1993, por medio de la cual, se expidió el *“Estatuto General de la Contratación de la Administración Pública”*:

“Contrato de Consultoría. *Son contratos de consultoría los que celebren las entidades estatales referidos a los estudios necesarios para la ejecución de proyectos de inversión, estudios de diagnóstico, prefactibilidad o factibilidad para programas o proyectos específicos, así como a las asesorías técnicas de coordinación, control y supervisión. (...) Son también contratos de consultoría los que tienen por objeto la interventoría, asesoría, gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación y la ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos (...)*” (Ley 80 , 1993).

Este artículo pone de presente que el contrato de consultoría es un “contrato público” y hace una lista de las actividades que pueden ser objeto del mismo. De su interpretación es posible concluir su carácter asesor, técnico, oneroso, bilateral y típico; sin que exista en la legislación una definición específica para dicho contrato (Burbano Ortiz, 2014), razón por la cual, la jurisprudencia del Consejo de Estado se ha esforzado en identificar rasgos que permitan diferenciarlo del contrato de

prestación de servicios, ambos en el marco de las relaciones entre particulares y el Estado⁵³, ya que los dos suponen una prestación de servicios en sentido amplio (Burbano Ortiz, 2014).

Frente a lo anterior, el contrato de prestación de servicios en el marco de la contratación pública es regulado por el numeral 3 de la ley 80 del 93⁵⁴ que limita su alcance a la ejecución de actividades meramente administrativas que permitan el funcionamiento de la entidad, con lo cual; aparece una diferencia en cuanto al objeto de ambos contratos, debido a que, el fundamento del contrato de consultoría son las calidades técnicas o especializadas del consultor para la realización de estudios, diseños, planes, supervisión o asesoría. Así, la jurisprudencia ha concluido la existencia de una relación de género-especie entre ambos contratos según la cual, cuando las circunstancias no permitan la configuración de un contrato de consultoría, se configurará uno de prestación de servicios; ello porque la descripción legal del contrato de consultoría es específica o especial frente a la del contrato de prestación de servicios. Sin que estas sean las únicas diferencias entre ambos.⁵⁵

⁵³ “**III. DEL CONTRATO ESTATAL**

ARTÍCULO 32. De los contratos Estatales. *Son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación (...)*” (Ley 80 , 1993).

⁵⁴ “**ARTÍCULO 32. De los contratos estatales.** 3. *Son contratos de prestación de servicios los que celebren las entidades estatales para desarrollar actividades relacionadas con la administración o funcionamiento de la entidad. Estos contratos solo podrán celebrarse por personas naturales cuando dichas actividades no puedan realizarse con personal de planta o requieran conocimientos especializados. (...) En ningún caso estos contratos generan relación laboral ni prestaciones sociales y se celebrarán por el término estrictamente indispensable” -subrayado declarado condicionalmente exequible.* (Ley 80 , 1993).

⁵⁵ Los contratos de consultoría no son mencionados en el art 14 de ley 80 del 93, mientras que los de prestación de servicios sí, por ello solo en estos últimos se pueden pactar cláusulas exorbitantes. Los vinculados con el Estado mediante contratos de prestación de servicios deben estar afiliados y cotizar al sistema de seguridad social (ley 789 del 2000) y podrán ser elegidos mediante contratación directa. En cambio, quienes suscriban contratos de consultoría no están obligados a cotizar y serán elegidos mediante concurso de méritos, salvo que dicho contrato sea de menor cuantía [(Consejo de Estado, 30832, 2006) citada por (Burbano Ortiz, 2014, pág. 51)].

Ahora bien, volviendo a las características del contrato de consultoría: es un contrato bilateral y conmutativo, es decir, las obligaciones que surgen de él son recíprocas para ambas partes: el contratista se obliga a la prestación de un servicio de carácter técnico o especializado, a cambio de obtener por parte del Estado un pago por sus servicios, siendo ambas obligaciones equivalentes entre sí (Burbano Ortiz, 2014). Es también un contrato solemne, debe constar por escrito⁵⁶ y ser el resultado de un proceso de selección por concurso de méritos⁵⁷, salvo situaciones de urgencia manifiesta (Burbano Ortiz, 2014). En razón a las calidades específicas (técnicas y humanas) que se requieren del consultor para el cumplimiento de sus obligaciones y la manera en que él es elegido, dicho contrato pertenece a los: “*contratos intuito personae*” y, en cuanto a su régimen de responsabilidad, los consultores responderán “*civil, fiscal, penal y disciplinariamente*” tanto por acción como por omisión en el cumplimiento de las obligaciones que se deriven del contrato⁵⁸.

⁵⁶ “**ARTÍCULO 39. La forma del contrato estatal.** Los contratos que celebren las entidades estatales constarán por escrito y no requerirán ser elevados a escritura pública, con excepción de aquellos que impliquen mutación del dominio o imposición de gravámenes y servidumbres sobre bienes inmuebles y, en general, aquellos que conforme a las normas legales vigentes deban cumplir con dicha formalidad. (...) Las entidades estatales establecerán las medidas que demande la preservación, inmutabilidad y seguridad de los originales de los contratos estatales.” (Ley 80, 1993)

⁵⁷ La ley 1150 de 2007 en su artículo 2 numeral 3, modificado por el artículo 219 del decreto 19 de 2012, estableció el concurso de méritos como el proceso de selección de los consultores.

⁵⁸ **ARTÍCULO 53. De la responsabilidad de los consultores, interventores y asesores.** Los consultores y asesores externos responderán civil, fiscal, penal y disciplinariamente tanto por el cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato de consultaría o asesoría, celebrado por ellos, como por los hechos u omisiones que les fueren imputables constitutivos de incumplimiento de las obligaciones correspondientes a tales contratos y que causen daño o perjuicio a las entidades derivados de la celebración y ejecución de contratos respecto de los cuales hayan ejercido o ejerzan las actividades de consultaría o asesoría incluyendo la etapa de liquidación de los mismos” (Ley 80, 1993)

Así mismo, al contrato de consultoría también le son aplicables las demás normas que regulan la contratación administrativa como, por ejemplo: el régimen de obligaciones y derechos de los contratistas regulado por el artículo 5 de la ley 80 de 1993 y el artículo 7 de la ley 1150 de 2007, sobre la obligación de prestar garantía de cumplimiento. Finalmente, frente a lo no reglamentado por la ley en materia de contratación estatal, es aplicable la normativa comercial y civil pertinente⁵⁹

De lo que es posible concluir que el contrato de consultoría como está concebido en la ley colombiana, tiene diferencias estructurales con el contrato de prestación de servicios de asesoría legal internacional que inspiró la formulación del caso, por ejemplo, en cuanto a los fines de ambos contratos: el contrato de consultoría al ser público persigue el cumplimiento de los fines del Estado (Constitución Política de la República de Colombia, 1991, art. 2), y en su ejecución atiende a los principios y objetivos de la contratación estatal⁶⁰, mientras el contrato de prestación de servicios de asesoría legal internacional, tal como se planteó en la formulación del caso, persigue intereses meramente particulares.

⁵⁹ **“ARTÍCULO 13. De la normatividad aplicable a los contratos estatales.** Los contratos que celebren las entidades a que se refiere el artículo 2 del presente estatuto se regirán por las disposiciones comerciales y civiles pertinentes, salvo en las materias particularmente reguladas en esta ley (...)” (Ley 80 , 1993).

⁶⁰ **“Artículo 3. DE LOS FINES DE LA CONTRATACIÓN ESTATAL:** Los servidores públicos tendrán en consideración que al celebrar contratos y con la ejecución de los mismos, las entidades buscan el cumplimiento de los fines estatales, la continua y eficiente prestación de los servicios públicos y la efectividad de los derechos e intereses de los administrados que colaboran con ellas en la consecución de dichos fines. Los particulares, por su parte, tendrán en cuenta al celebrar y ejecutar contratos con las entidades estatales que, además de la obtención de utilidades cuya protección garantiza el Estado, colaboran con ellas en el logro de sus fines y cumplen una función social que, como tal, implica obligaciones.” (Ley 80 , 1993).

Adicionalmente, otras diferencias serían: en cuanto a los extremos contractuales, que en el contrato de consultoría una de las partes es el Estado, mientras que, en la asesoría legal o jurídica internacional, en los términos planteados, ambas partes son particulares. Que la consultoría está reglamentada desde sus primeras etapas, en pro de la selección objetiva (Ley 1150, 2007) de la mejor alternativa entre las ofertas que se presenten, ello implica que dicha selección no puede fundamentarse en razones subjetivas, ni en razones económicas, sino únicamente en razones de tipo técnico⁶¹; situación que no necesariamente se presenta en la prestación de servicios de asesoría legal o jurídica internacional, por un lado, en ella usualmente influyen consideraciones de tipo subjetivo, tales como la confianza que se tenga en el asesor, y por el otro, la selección del asesor queda por completo al arbitrio las partes. Así las cosas, es claro que la legislación colombiana en materia del contrato de consultoría reglamenta una relación jurídica esencialmente diferente a la estudiada a lo largo de este documento.

2.4.1.1.3.2. Los contratos de prestación de servicios técnicos y de prestación de servicios de asistencia técnica

Frente a la prestación de servicios técnicos, la legislación colombiana no aportó una definición específica al término, sin embargo, si la reguló mediante la ley 75 de 1986:

⁶¹ “**ARTÍCULO 5. De la selección objetiva.** (...) 4. En los procesos para la selección de consultores se hará uso de factores de calificación destinados a valorar los aspectos técnicos de la oferta o proyecto. De conformidad con las condiciones que señale el reglamento, se podrán utilizar criterios de experiencia específica del oferente y del equipo de trabajo, en el campo de que se trate. (...) En ningún caso se podrá incluir el precio como factor de escogencia para la selección de consultores” (Ley 1150, 2007).

***“ARTÍCULO 14.** La prestación de servicios técnicos se considera renta de fuente nacional, sea que estos se suministren desde el exterior o en el país. Para tal efecto, la tarifa del impuesto de remesas y el porcentaje de retención en la fuente de qué trata el artículo 46 de la Ley 9 de 1983 será del doce por ciento (12%). (...) En el mismo caso, el porcentaje de retención en la fuente a que se refiere el artículo 47 de la Ley 9 de 1983 será del treinta por ciento (30%). (...)”* (Ley 75, 1986).

Por otro lado, la definición de la prestación de servicios de asistencia técnica tiene origen en el artículo segundo del decreto 2123 de 1975, y fue reiterada a su vez por el artículo 1.2.1.2.1. del Decreto Reglamentario 1625 de 2016. Dichos textos la reglamentan del siguiente modo:

***“Artículo 1.2.1.2.1. DEFINICIÓN DE ASISTENCIA TÉCNICA.** Entiéndase por asistencia técnica la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica.*

Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos” (Decreto 1625, 2016).

En reiteradas ocasiones, la doctrina oficial y la jurisprudencia tributaria se han referido a la diferencia entre los contratos de prestación de servicios técnicos y los de prestación de servicios de asistencia técnica resaltando como rasgo definitorio entre ambos, que en el contrato de prestación de servicios de asistencia técnica hay una transmisión del conocimiento a la contraparte mediante la prestación de servicios exclusivamente incorporales para que ella pueda hacer uso de unos conocimientos tecnológicos aplicados mediante un arte o técnica; mientras que en el contrato de prestación de servicios técnicos lo que hay es una prestación directa de un servicio, que implica un conocimiento tecnológico, aplicado mediante el ejercicio de un arte o una técnica por parte del prestador, la cual, tiene la virtud de agotar el objeto del contrato (Consejo de Estado, 2012) y usualmente incluye la utilización de bienes materiales relacionados con el servicio que se preste

(Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 13623, Hincapié, 2004).

2.4.1.1.4. Conclusiones a la aplicación del artículo 31 de la CDVT.

- a. En el marco del contexto del Convenio no se aprecia prueba alguna de un significado especial a los términos “*servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría*”, en el sentido en que lo regula el numeral 4, del artículo 31, de la Convención de Viena, por lo cual, su significado será el “*corriente*” que se derive del contexto del tratado considerando *su objeto y su fin*.
- b. Tampoco se encontró constancia de la existencia de un significado especial al término “*contexto*” mencionado en el artículo tercero del Convenio, por lo que opera la definición de contexto del artículo 31 de la Convención de Viena. Sin embargo, el artículo 3,2 del CDI sí contiene una regla especial de interpretación con respecto a la CVDT: la remisión a la legislación interna. Esta remisión que plantea una excepción al artículo 27 de la Convención, tiene origen en la voluntad de las partes y se interpreta en los términos del CDI, es decir: limitada a las definiciones contenidas en la legislación interna y priorizando aquellas provenientes de la legislación fiscal.
- c. Aunque el texto del Convenio declare que sus fines son “evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal” en materia de los impuestos que comprende, dichos fines no

determinan la calificación específica de una renta. Con ello, la justificación de la DIAN en su cambio de postura del año 2016, con respecto a la asumida por ella misma en el año anterior, de no interrumpir con el propósito y objeto del CDI, **no** se sostiene jurídicamente.

- d. Así mismo, en el marco de la interpretación de instrumentos internacionales tampoco tienen cabida las definiciones unilaterales de términos con origen en Diccionarios o similares, en virtud del principio de consensualidad y en la interpretación textual de los tratados que ordena la CVDT, sobre ello, hubo manifestación expresa de la Conferencia de Viena.
- e. El Protocolo del CDI definió la asistencia técnica como la *“asesoría (...) para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica”*, difícilmente podría sostenerse que ese es el objeto del contrato de prestación de servicios de asesoría jurídica internacional. Así las cosas, el estudio del caso sigue con respecto a la prestación de servicios técnicos y de consultoría.
- f. No hay noticia de cartas de entendimiento entre los Estados, anexos, acuerdos o demás instrumentos referentes al tratado, suscritos por las partes, o de prácticas ulteriores, sobre el tema estudiado. Además, aunque los principios del derecho internacional y la costumbre internacional también sean aplicables en la solución del caso, en virtud del artículo 38 del Estatuto de la ICJ, no se encontró información con origen en dichas fuentes que permita solucionar el caso.

- g. Las rentas producto de la prestación de algunos servicios, no todos, están incluidas en la categoría de *Regalías*, sin que haya claridad sobre qué condiciones deben cumplir para tal efecto o por qué razones están incluidas.
- h. El artículo tercero del Convenio Colombia-España sigue la orientación del artículo 3 del M.C OCDE a propósito de la definición de empresa y negocio, qué de facto, extendió la categoría de los beneficios empresariales a situaciones otrora reguladas por otros artículos del Modelo (por ejemplo, el artículo 14)⁶². Así las cosas, nada impide que la prestación de servicios de asesoría legal internacional sea incluida en dicha categoría, en su calidad de prestación de servicios profesionales, incluidos a su vez, en el término negocio por disposición del literal “k” del artículo 3 del CDI, y en tanto negocios, les resulte aplicable el literal “f” del CDI sobre la definición de empresa.
- i. La definición de regalías propuesta por la Constitución Política de Colombia no aporta elementos de juicio para solucionar el caso, toda vez que la misma se refiere a un negocio jurídico esencialmente diferente al estudiado a lo largo de esta tesis.

⁶² El M.C OCDE también suprimió de la enumeración de derechos que constituyen regalías, presente en su artículo 12 numeral segundo las “cantidades de cualquier tipo, pagadas por el uso, o la concesión de uso, (...) de equipos industriales, comerciales, o científicos” con el objetivo de que estos últimos se incluyeran en el artículo séptimo sobre “beneficios empresariales”. Sin embargo, el CDI Colombia-España, no sigue en este punto los lineamientos de la OCDE, como quiera que, los equipos industriales, comerciales o científicos, en este último hacen parte del artículo 12 sobre “cánones o regalías”.

- j. De aplicar la definición contenida en la legislación colombiana al término “*consultoría*”, en desarrollo de la remisión del artículo 3,2 del CDI, el resultado sería manifiestamente absurdo, debido a que, la norma que reglamenta el contrato de consultoría es el artículo 32 de la ley 80 del 93, el cual, dadas sus características, no reglamenta las mismas situaciones que el Convenio Colombia-España.
- k. La diferencia entre la prestación de servicios técnicos, no definida en la legislación colombiana y la prestación de servicios de asistencia técnica, definida como “*la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica*” (Decreto 1625, 2016); es que esta última implica la transmisión de conocimientos. Según la doctrina ambas coinciden en cuanto a la tecnicidad del objeto del contrato, que reiteramos, versa sobre la utilización de conocimientos tecnológicos. De lo anterior podría concluirse que, el contrato de prestación de servicios de asesoría legal o jurídica internacional no corresponde a de las categorías mencionadas. Sin embargo, esta conclusión, en lo que se refiere al contrato de prestación de servicios técnicos tendría origen en la jurisprudencia y la doctrina interna, y no, en la legislación interna, razón por la cual, no estaría amparada por la remisión del artículo 3,2 del CDI.
- l. Los acercamientos jurisprudenciales o doctrinarios al “*contrato atípico de consultoría*”⁶³ no inciden en la interpretación del CDI, ya que el artículo 3,2 de este último limita las remisiones exclusivamente a la legislación interna. Y, aunque en gracia de discusión se

⁶³ En nuestra opinión, no existe tal, sino un contrato de prestación de servicios.

admitiera que dichos contenidos pudieran tener incidencia en la interpretación convencional, el resultado de dicha interpretación sería incierto u obscuro debido a que al respecto no hay una postura definida en cuanto a su objeto, características, etc.

- m. No es posible afirmar que de la interpretación en virtud del artículo 31, se obtuvo una respuesta inequívoca al problema jurídico; tampoco se puede negar la existencia indicios de la calificación de las rentas producto de la asesoría jurídica internacional como beneficios empresariales, como por ejemplo los literales “f” y “k” del artículo 3 del CDI y la inclusión excepcional de la prestación de servicios en el artículo doce.
- n. Las anteriores conclusiones justifican la aplicación del artículo 32 de la CVDT como medio de interpretación complementario, ya sea porque los resultados de la aplicación de *la regla general de interpretación* fueron absurdos u oscuros; o también, como un medio para la confirmación de los indicios producto de la aplicación artículo 31 de la CVDT.

2.4.1.2. Los medios de interpretación complementarios a la luz de la CVDT.

***Artículo 32.*⁶⁴**

“Artículo 32 Medios de interpretación complementarios: Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

⁶⁴ Esto no sugiere que la Convención de Viena estatuya un proceso interpretativo por fases en el que la primera fase sea la aplicación de la Regla general (art.31) y la segunda fase la aplicación de los medios de interpretación complementarios (32), ya que en la práctica la aplicación de estos dos artículos se da de manera conjunta (Naciones Unidas, 1969).

- a. Deje ambiguo u oscuro el sentido; o*
- b. Conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.”*

(Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, 1969)

Los medios de interpretación complementarios tienen dos funciones: confirmar la interpretación producto de la aplicación del artículo 31 y evitar las definiciones ambiguas, oscuras, irrazonables o absurdas. Estos contenidos no incluidos en el texto, no lo sustituyen (Rohatgy, 2012), su estudio no es obligatorio en tanto no se cumplan sus presupuestos (oscuridad y ambigüedad del texto)⁶⁵ y no tienen el carácter de “contexto convencional” (Castro, 2012).

El calificativo de “complementarios” que les asigna la Convención es expresión de la primacía de su enfoque objetivo en materia interpretativa⁶⁶ y, aunque existe una tendencia a restringirlos para no afectar la regla general, algunos sectores de la doctrina concluyeron de su redacción, que los medios de interpretación complementarios no tienen carácter taxativo, sino meramente enunciativo (Moyano, 1985). Esta postura tiene asidero en la Conferencia de Viena que se abstuvo de definirlos, con el objetivo de no excluir de la categoría ninguna fuente que pudiera resultar de utilidad en el cumplimiento de la función que les fue asignada (Naciones Unidas, 1971), de modo

⁶⁵ “(...) si las palabras pertinentes de un tratado, cuando se les atribuye su significado natural y ordinario, tienen sentido en su contexto, no hay nada más que agregar. Es decir que no se debe acudir a ninguna otra regla o principio de interpretación sino cuando las palabras del tratado son oscuras” (Moyano, 1985, pág. 46)

⁶⁶ En el marco de la Conferencia de Viena se discutió la orientación que tendría la Convención en materia interpretativa, la discusión particularmente tuvo lugar en cuanto a la selección entre dos escuelas, en una escuela subjetiva que propuso una interpretación que priorizó la intención de las partes y una escuela objetiva según la cual, la prioridad es el texto del instrumento: “La piedra de toque que distingue en el plano de la práctica una escuela de la otra radica en el papel que se asigna a los <<trabajos preparatorios>>. La primera escuela coloca en el mismo nivel el texto del tratado y sus trabajos preparatorios desde que ambos sirven igualmente para determinar la verdadera intención de las partes; la segunda tendencia considera que el texto constituye, antes que nada, material básico que ha de servir de sustento a la interpretación y los trabajos preparatorios son únicamente tomados en cuenta como un medio secundario o supletorio de interpretación” (Jiménez, 1980, pág. 55)

que, resultarán valiosos en tanto pongan en evidencia la voluntad común de las partes al asignar contenido a un término del instrumento o, su valor interpretativo será mínimo si no demuestran el consenso entre ellas (Moyano, 1985).

Entre los medios de interpretación complementarios están los trabajos preparatorios del tratado, las circunstancias de la celebración del tratado y, toda vez que el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia los abordó como medios auxiliares de interpretación, lo que no les confiere más valor que el que les otorgó la conferencia de Viena, pueden incluirse en este acápite las *“decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia”*⁶⁷.

En cuanto a las sentencias judiciales, no se tiene noticia de algún fallo emitido por autoridad judicial internacional en la materia, al igual que de los trabajos preparatorios o las circunstancias de la celebración. Los modelos de Convenio y los comentarios a ellos, tomados por los Estados como guía y orientación en la discusión y celebración de sus convenios de doble imposición con otros Estados, pueden ser considerados doctrina de los publicistas más competentes.

2.4.1.2.1. Los Modelos de Convenio y sus Comentarios.

⁶⁷Artículo 38 (Naciones Unidas, 1945).

Los Modelos de Convenio han influenciado la negociación y aplicación de los CDI, no porque su aplicación tenga un carácter obligatorio sino porque su contenido altamente técnico ha hecho que los Estados los reproduzcan y sigan sus recomendaciones; por ello, con el pasar de los años y gracias al reconocimiento mundial del que gozan, los Modelos y sus comentarios más allá de orientar la negociación de los Convenios, se han tornado en guías ampliamente aceptadas para su interpretación ([OCDE], 2010).

El lugar que ocupan los comentarios a los modelos de Convenio en la interpretación ha sido discutido por la doctrina, sobresalen cuatro diferentes posturas: la que sostiene que los comentarios no son vinculantes y su rol es el de consejos, la que sostiene que los mismos son vinculantes a la luz del artículo 31 de la CVDT (ya sea como contexto o como formas pertinentes de Derecho internacional), la que afirma que tienen el carácter de medios de interpretación complementarios conforme al artículo 32 de la CVDT, y por último, una que sostiene que los comentarios son vinculantes al margen de la CVDT (Buitrago, 2007).

La tesis que afirma que los comentarios a los modelos de convenio tienen fuerza vinculante al margen de la CVDT, pese a que exalta los beneficios de la interpretación técnica y unificada que a los convenios hacen los modelos y los comentarios a los modelos de la organización internacional respectiva, no es coherente con su naturaleza de “*recomendaciones*” y, como quiera que en su redacción no medió el consenso ni hubo una voluntad expresa de los Estados parte en obligarse respecto de ellos, no puede concluirse que sean vinculantes (Buitrago, 2007). Por su parte, quienes sostienen que los comentarios son vinculantes en tanto hacen parte del contexto regulado por la

CVDT, pasan por alto el requisito de la consensualidad necesario para que un elemento sea considerado contexto a la luz de su artículo 31.

Finalmente, la tesis que sostiene que el papel de los comentarios es el de impartir consejos a los Estados y la que sostiene que los comentarios hacen parte de los medios de interpretación complementarios del artículo 32 de la CVDT, no son excluyentes entre sí. Por un lado, la lista de medios complementarios de interpretación de la CVDT no es taxativa y su aplicación no es obligatoria, lo cual deja abierto el camino para agregar otros medios no contemplados por la Convención de Viena, y por el otro, los Modelos y los Comentarios a los Modelos comparten la principal característica de los medios de interpretación del artículo 32: sobre ellos no recae la voluntad de las partes. Por lo cual, a continuación, se analizarán los modelos de convenio y sus comentarios, en lo pertinente, dejando claro que desempeñarán el papel de “*medios de interpretación complementarios*” a la luz del artículo 32 de la CVDT.

Previo al análisis de los modelos, es necesario poner de presente que el artículo 12 del CDI Colombia-España no reproduce íntegramente el texto de ninguno de los modelos, presenta similitudes con el Modelo ONU y diferencias estructurales con el Modelo OCDE, ya que este último atribuye la potestad tributaria exclusiva al Estado de la residencia ([OCDE], 2010) y, que las prestaciones de servicios técnicos, de asistencia técnica y de servicios de consultoría no están incluidas en el artículo de las regalías de los Modelos de Convenio OCDE (art 12.2) u ONU (art.12.3). Así mismo, ambos modelos se manifiestan en el sentido de que a las prestaciones de servicios profesionales les sea aplicado el artículo séptimo.

2.4.1.2.1.1.El Modelo de Convenio OCDE y sus Comentarios

Según el Modelo OCDE para que pueda hablarse de regalías es necesaria la existencia previa de la información que se transfiere al usuario, dicha información, usualmente confidencial, no necesariamente patentada, de carácter industrial comercial o científico, tiene utilidad práctica y relevancia económica; lo cual, excluye de la categoría a la información producida por la prestación de servicios a solicitud del pagador⁶⁸.

Así, la prestación de servicios a la luz de este Modelo comprenderá aquellas situaciones en las que una parte, haciendo uso de los conocimientos propios de su profesión, lleva a cabo una “obra” para la otra, sin que haya transferencia alguna del conocimiento. Las rentas percibidas de esta manera serán calificadas como beneficios empresariales ([OCDE], 2010). Con ello, en la prestación de servicios el pagador dependerá directamente de la actividad desarrollada por el prestador de los servicios, (Buitrago, 2007) quien incluso, invertirá de su capital para el cumplimiento del objeto del contrato (contratar empleados, remuneración de contratistas, etc); mientras que en las regalías, una vez efectuado el pago por parte del usuario, el uso que este haga de los derechos será indiferente para el beneficiario del pago ([OCDE], 2010). Finalmente, en los comentarios al Modelo se enumeran las actividades que deberán ser consideradas prestaciones de

⁶⁸ “el artículo no se aplica a los pagos en concepto de nueva información obtenida como consecuencia de la realización de servicios a instancias del pagador” ([OCDE], 2010, pág. 232).

servicios, entre las cuales se incluyen los pagos por dictámenes de ingenieros, abogados y contadores ([OCDE], 2010).

El comentario 10.1 al artículo 12⁶⁹ del Modelo de Convenio OCDE, además de mencionar el carácter subsidiario de la prestación de servicios frente a un derecho principal de uso o concesión de uso, adquirido por el licenciatario, determina que el derecho de distribución exclusiva de servicios no constituye una regalía en tanto dichos servicios no estén incluidos en la definición del mismo artículo ([OCDE], 2010), esto último sugiere una postura de la Organización, según la cual, la lista del artículo doce taxativa y su interpretación restrictiva.

Por otra parte, los comentarios resaltan la necesidad de diferenciar entre las rentas producto de la prestación de servicios y las regalías. El Comentario 11.3 al artículo 12 menciona algunos criterios de distinción como, por ejemplo, que las informaciones industriales comerciales o científicas existan antes de su transmisión, caso en el cual, el cedente de la información no interviene en el uso que de ella haga el cesionario, mientras que, en la prestación de servicios no hay una transmisión del conocimiento sino una aplicación por parte del prestador, de conocimientos o experiencias específicas. Además, los Comentarios al Modelo proponen una lista de eventos que deberían ser considerados prestaciones de servicios y no regalías, entre ellos incluye, además de

⁶⁹ “Los pagos efectuados únicamente como contraprestación por la obtención de derechos exclusivos de distribución de un producto o servicio en un territorio concreto, no constituyen regalías, dado que no se realizan por el uso o la concesión de uso de una categoría de derechos comprendidos en la definición. Estos pagos, respecto de los que es más adecuado pensar que se que se efectúan para incrementar las ventas, están mejor enmarcados en el artículo 7.” ([OCDE], 2010, pág. 231)

la prestación de servicios técnicos, “*las remuneraciones por los dictámenes emitidos por un ingeniero, un abogado, o un experto contable*” ([OCDE], 2010, pág. 233).

Siguiendo esta línea argumentativa, el Modelo de Convenio OCDE sugiere en el caso de las prestaciones mixtas⁷⁰, esto es, cuando un mismo contrato reúne remuneraciones por regalías y por prestaciones de servicios, descomponer el pago total en función de cada prestación ([OCDE], 2010), calificando cada una de ellas conforme a la regla de distribución que le correspondería según el Modelo, salvo en el evento de las prestaciones accesorias o subsidiarias⁷¹, a las cuáles, les resultará aplicable el régimen fiscal de la prestación principal ([OCDE], 2010). Adicional a lo anterior, los Comentarios al Modelo afirman que el uso privado del bien, no da lugar a regalías sino a beneficios empresariales ([OCDE], 2010).

Finalmente, frente a la prestación de servicios personales independientes, el Modelo de Convenio OCDE las había reglamentado en el artículo 14 de sus versiones anteriores al año 2000. Sin embargo, este artículo fue suprimido por recomendación del Comité de Asuntos Fiscales, en el marco del “*Informe sobre cuestiones relativas al artículo 14 del Modelo de Convenio Tributario*” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE], 2000), tras un análisis de las dificultades y confusiones que planteaba la interpretación y aplicación del artículo 14 y la

⁷⁰ “*En la práctica de los negocios se encuentran contratos que cubren a la vez los conocimientos prácticos -how know- y los servicios de asistencia técnica (...) En el caso de un contrato mixto, conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que corresponda*” ([OCDE], 2010, pág. 234).

⁷¹ Pese a que el Modelo no determina cuándo una prestación es principal y cuándo subsidiaria (Buitrago, 2007). Como solución, Buitrago propone la verificación del objeto de la remuneración, si esta es por el uso, dicha renta será incluida en la categoría de regalías.

consideración, de que las mismas pueden facilitar el surgimiento de situaciones de doble imposición.

Algunas de las razones consideradas por el Comité de Asuntos Fiscales, determinantes para la eliminación del artículo 14, fueron:

- a. El resultado de calificar una renta como prestación de servicios independientes y como beneficios empresariales era el mismo, pese a los matices que podían derivarse de cada calificación relacionados con la existencia, en el primero de los casos, del “*establecimiento permanente*” y en el segundo, “*de la base fija*” de los negocios; asunto no relacionado con el tema de esta tesis.
- b. No había claridad sobre qué actividades específicas estaban incluidas en el artículo 14 y cuáles en el artículo 7, ni sobre a quienes les eran aplicables dichos artículos (personas naturales, personas jurídicas, sociedades de personas, etc).
- c. En la práctica era difícil distinguir entre las actividades reglamentadas por el artículo 14 “*sobre la prestación de servicios personales independientes*” y las incluidas en el artículo 15 “*sobre la prestación de servicios personales dependientes*”, por ejemplo, en casos de discrecionalidad del prestador del servicio en el marco de un contrato de trabajo.

Frente a lo anterior, el comité concluyó que tras la eliminación del artículo 14, a los supuestos de hecho contenidos en él les sería aplicable el artículo 7⁷², lo que motivó, entre otras, la modificación

⁷² “*El efecto provocado por la supresión del artículo 14 es que la renta derivada de los servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente se trata ahora en el artículo 7, como beneficios empresariales*”. ([OCDE], 2010, pág. 155)

del artículo 3 del Modelo de Convenio, que reiteramos, fue retomado en el CDI Colombia-España, en el sentido de agregar la prestación de servicios profesionales y las actividades independientes a la definición de “*negocio*” y determinar que el término “*empresa*” aplique a la explotación de cualquier negocio ([OCDE], 2000).

2.4.1.2.1.2. El Modelo de Convenio ONU y sus comentarios.

El Modelo de Convenio ONU fue pensado como una alternativa a los modelos de convenio existentes, que protegiera los intereses de los países en desarrollo, por lo cual, este Modelo reproduce el contenido del Modelo OCDE, con algunas modificaciones que buscan resguardar la potestad tributaria del Estado de la fuente de gravar algunas rentas y de paso, conservar divisas (Naciones Unidas, 2013). A diferencia del Modelo OCDE, el Modelo de Convenio ONU no incluyó, dentro de su artículo tercero las definiciones de “*empresa*” y “*negocio*” debido a que, no eliminó la regla de distribución del artículo décimo cuarto que regula la prestación de “*servicios personales por cuenta propia*” (Naciones Unidas, 2013):

“Artículo 14. Servicios personales por cuenta propia

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente sólo podrán someterse a imposición en ese Estado (...)

2. La expresión servicios profesionales comprende especialmente las actividades científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza independientes, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores” (subrayado fuera del texto). (Naciones Unidas, 2013).

Los Comentarios al artículo 14 del Modelo de Convenio ONU reproducen los Comentarios que en su momento hizo la OCDE al mismo artículo en su Modelo de Convenio. El Modelo ONU incluye en la prestación de servicios independientes, aquellas actividades realizadas en ejercicio de las “*profesiones liberales*” y pese a que no propone una definición, afirmó que dichos servicios independientes abarcan la prestación de servicios por parte de abogados, ingenieros, etc. Reconociendo, como en su momento lo hizo la OCDE, que los principios rectores del artículo décimo cuarto son “*análogos*” a los del artículo séptimo y que incluso, este último puede servir como guía interpretativa del primero⁷³.

En cuanto al artículo décimo segundo, el Modelo de Convenio ONU se apartó del modelo de Convenio OCDE, modificando el contenido del artículo y adicionando nuevos numerales, veamos:

- El numeral primero del artículo 12 del modelo de Convenio OCDE afirma que “*Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en ese otro Estado*” ([OCDE], 2010). El Modelo de Convenio ONU eliminó del numeral primero el término “*solo*”. El Convenio Colombia-España retoma en este numeral la propuesta del Modelo ONU.

⁷³ “*Las disposiciones de los artículos son análogas a las que se aplican a los beneficios de las empresas, y se basan, de hecho, en los mismos principios que el artículo 7. Las disposiciones del artículo 7 y su comentario pueden servir, en consecuencia, de directrices para interpretar y aplicar el artículo 14*” (Naciones Unidas, 2013, pág. 248).

- El Modelo de Convenio ONU introdujo un numeral segundo al artículo doce, en el que propuso una distribución compartida de la potestad tributaria entre el Estado de la fuente y el de la residencia, y dejó en manos de las autoridades competentes de los Estados, la determinación del límite de tributación en la fuente. El Convenio Colombia-España adhirió esta propuesta y planteó una tributación en el Estado de la fuente del 10% del importe bruto de los cánones o regalías.
- Frente al numeral tercero, el M.C ONU incluyó en la enumeración de los derechos cuyo uso o concesión generan regalías, el uso o la concesión de uso *de equipos industriales, comerciales o científicos*. Estos equipos son también incluidos en el numeral tercero del Convenio Colombia-España. Reiteramos, la prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría mencionada en el Convenio Colombia-España, no fue incluida en los modelos OCDE y ONU.
- El numeral cuarto el Modelo de Convenio ONU propone la aplicación del artículo séptimo en caso de que las operaciones comerciales que dan origen a los cánones, se lleven a cabo a través de un establecimiento permanente ubicado en el Estado de la fuente, con el cual esté relacionado el bien por el que se pagan las regalías; el Modelo de Convenio OCDE se manifiesta en el mismo sentido en su numeral tercero (la numeración varía en los dos modelos debido a la introducción que hace el M.C. ONU de algunos numerales).

Sin embargo, el modelo de Convenio ONU trae como disposición adicional una según la cual no se aplicarán los numerales 1 y 2 del MC. ONU. a los servicios personales

independientes, en tanto sean prestados por un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante, por medio de un “*centro fijo*” ubicado en este último. Esta disposición no fue incluida en el Modelo OCDE, probablemente con motivo de la eliminación del artículo 14 de este último Modelo.

- El M.C ONU adiciona un numeral quinto, según el cual, la fuente de las regalías será el Estado de la residencia de quien deba pagarlas o el de la residencia del Establecimiento permanente o “*centro fijo*” que haya contraído la obligación de pagarlas y lo haga. Este numeral es reproducido por el CDI Colombia-España.
- El numeral sexto sobre los pagos en exceso es el mismo en ambos Modelos y aparece también en el CDI Colombia-España.

Frente a la posibilidad de que la prestación de servicios de consultoría pueda ser incluida en “*informaciones relativas a experiencias industriales comerciales y científicas*”, el Modelo ONU es preciso en cuanto al contenido de dichas informaciones y en su enumeración incluye las remuneraciones percibidas “*únicamente*” por concepto de asistencia técnica dentro de las no constitutivas de *how know*, lo que sugiere la adherencia de la ONU a la postura de la OCDE sobre la calificación de las prestaciones de servicios como regalías, en tanto las primeras sean auxiliares a las segundas.

2.4.1.2.2. Conclusiones a la aplicación del artículo 32 de la CVDT.

- a.** A los Modelos de Convenio y sus comentarios se les otorgó el papel de medios de interpretación complementarios conforme al artículo 32 de la CVDT.
- b.** No hay noticia de trabajos preparatorios, sentencias judiciales o demás circunstancias de la celebración del tratado a propósito del particular, que puedan servir como medios de interpretación complementarios.
- c.** No puede afirmarse que el artículo doce CDI Colombia-España haya seguido en su totalidad alguno de los Modelos estudiados, sino más bien que, incluyó apartes de cada uno de ellos, hasta obtener una mixtura de los dos.
- d.** A la luz de los Modelos OCDE y ONU, las prestaciones de servicios de asesoría legal o jurídica internacional, indudablemente tributan en la residencia, por los siguientes motivos:
 - Ambos modelos se refirieron específicamente a este tipo de prestaciones excluyéndolas del artículo doce: el Modelo ONU tiene un artículo específico que las reglamenta, el décimo cuarto, sobre la prestación de servicios independientes que, dicho sea de paso, fue tomado del Modelo OCDE en su versión anterior a las reformas del año 2000; y el modelo de Convenio OCDE, se pronunció en el sentido de incluirlas dentro del artículo séptimo sobre los beneficios empresariales, argumentando que uno de los motivos de

la eliminación del artículo décimo cuarto de su articulado, fue que este tenía el mismo efecto fiscal que el artículo séptimo: la tributación en la residencia.

- Ambos modelos excluyeron del artículo doce la prestación de servicios técnicos, de servicios de consultoría y de asistencia técnica. Por lo cual, aunque la asesoría jurídica fuese incluida en estas categorías, la consecuencia de ello, a la luz de los Modelos, sería la tributación en la residencia.

- e. Frente a las prestaciones mixtas, ambos modelos, OCDE y ONU permiten excepcionalmente la calificación de las prestaciones de servicios como regalías. Sin embargo, dicha hipótesis no se configura en el caso estudiado, toda vez que el mismo no incluye varias de prestaciones: unas principales incluidas en el artículo décimo segundo y otras subsidiarias o auxiliares a las primeras; sino una única prestación de servicios principal de asesoría jurídica internacional.
- f. Se puede observar en los Modelos de Convenio ONU y OCDE una postura tendiente a marcar claramente las diferencias entre prestaciones de servicios y regalías, y a otorgarles efectos jurídicos distintos. Ello reitera la tesis de la inclusión excepcional de las prestaciones de servicios en el artículo 12.
- g. En estricto sentido, el término “*beneficios empresariales*” tampoco es definido por el Convenio, con lo cual, algunos autores como, por ejemplo, Granados Trujillo (2017) proponen que a los mismos les sea aplicable la definición del código de comercio colombiano en virtud de la remisión del artículo 3,2 del Convenio. Frente a ello, si bien, dicho término no es definido en el marco del Convenio, considero que es posible extraer

una definición contextual con origen en la interpretación de los términos incluidos en el artículo 3,1 del Convenio. Primando esta última sobre las definiciones con origen en la legislación interna por disposición del artículo 3,2 del CDI.

2.5. La calificación jurídica.

Es la descripción jurídica que hace el intérprete de unos hechos con base, en los términos propuestos por una norma (*definición convencional autónoma*) o en un concepto presunto que bien puede derivarse del contexto convencional o de la legislación interna de uno o varios Estados contratantes (*definición unilateral prevaleciente o definición unilateral concurrente*) (Villanueva, 2008), implica: la comprobación de los mismos, la selección de aquellos acaecidos en el plano fenomenológico que sean relevantes de cara a la norma y su formulación a través del lenguaje normativo (Zornoza Pérez & Muñoz, 2007).

2.5.1. Los conflictos de calificación

La doctrina ha intentado diversas soluciones a los conflictos que puede suscitar la calificación, usualmente con origen en las diferentes definiciones del fenómeno y con soporte normativo en la interpretación del artículo 3.2 del Convenio, entre ellas: las que sostienen que la calificación del Estado de la fuente es vinculante para el Estado de la residencia, las que propenden por la elusión de la remisión a la legislación interna mediante una ampliación de la interpretación contextual y

finalmente, la que se inclina porque la legislación aplicable en ausencia de un Contexto sea la del Estado que primero aplique el Convenio.

Las primera teoría, la del *Criterio del Estado de la Fuente*⁷⁴ sigue la línea argumentativa del “Informe de la Partnership” emitido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE⁷⁵ el 20 de enero de 1999, que definió los conflictos de calificación como las divergencias en la caracterización de una renta con fundamento en las diferencias entre las normativas internas de los Estados parte (Castro, 2012). Esta teoría propone como solución a los conflictos de calificación que para el Estado de la residencia sea vinculante la calificación jurídica otorgada por el Estado de la fuente conforme a su legislación interna⁷⁶. Así, el Estado de la residencia estaría obligado a otorgar el método de eliminación de la doble imposición conforme a los artículos 22a y 22b del Convenio⁷⁷.

⁷⁴ “El estado de la residencia no puede ignorar la calificación del tipo de renta según la legislación interna del Estado de la fuente”. (Villanueva, 2008, pág. 1297)

⁷⁵ Al respecto el comité de asuntos fiscales de la OCDE afirma: “En general este derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de la residencia. En el caso de otros elementos de renta y patrimonio, el derecho de imposición no es exclusivo (...) en la medida en que tales disposiciones confieren al Estado de la fuente un derecho de imposición, ya sea pleno o limitado, el Estado de la residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición; esta es la finalidad de los artículos 23 A) y 23 B). ([OCDE], 2010, pág. 11).

⁷⁶ “Cuando por las diferencias existentes entre la legislación interna del Estado de la fuente y el Estado de la residencia, el primero de ellos aplica a un determinado elemento de renta o de patrimonio disposiciones (...) del Convenio distintas que hubiese aplicado el Estado de la residencia, no por ello la renta deja de ser gravada de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio a tenor de su aplicación e interpretación por el Estado de la fuente. En este tipo de casos los dos artículos exigen que el Estado de la residencia conceda la desgravación para evitar la doble imposición a pesar del conflicto de calificación resultante de las diferencias existentes entre las legislaciones internas”. Com. 32,3 ([OCDE], 2010, pág. 326).

⁷⁷ Postura que ha encontrado adherentes en la doctrina tributaria, al respecto Rohtagi afirma: “Los Estados contratantes distribuyen sus derechos para imponer impuestos bajo un acuerdo contractual y luego le solicitan al Estado de la residencia que otorgue una desgravación fiscal para evitar la doble imposición, si ésta surge” (Rohatgy, 2012, pág. 5).

Varias críticas se han formulado a esta teoría, entre ellas la principal es que el carácter vinculante de la calificación del Estado de la fuente para el Estado de la residencia, no se extrae directamente de la lectura del Convenio (Castro, 2012), cuyo texto pareciera sugerir que las remisiones, ya sean a la legislación de la fuente o a la de la residencia, se encuentran en el mismo rango normativo, toda vez, que la expresión del artículo 22 del Convenio no discrimina entre uno y otro: “**Artículo 22- Eliminación de la doble imposición.** *La doble imposición se evitará bien de conformidad con las disposiciones impuestas por su legislación interna de los Estados contratantes o conforme a las siguientes disposiciones...*” (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005).

Adicional a ello, esta teoría dejaría sin contenido la distribución de potestad tributaria de origen convencional, debido a que, todos los eventos de doble imposición, sin importar que estos sean producto de una interpretación errónea del Convenio, siempre se solucionarían en el plano de la calificación, con el otorgamiento del método para eliminar la doble imposición por parte del Estado de la residencia (Castro, 2012), pese a que, el mismo instrumento afirma, que el Estado de la residencia al aplicar el Convenio deberá otorgar el método de eliminación de la doble imposición en tanto concluya que, según su articulado, dichas rentas deben someterse a imposición en el otro Estado contratante (Lang, 2014):

“Artículo 22: (...) Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado contratante mencionado en primer lugar permitirá (...)” subrayado fuera del texto.

(Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005).

Lo que en otras palabras significa que, el Estado de la residencia al momento de aplicar el Convenio tiene la función de evaluar la actividad aplicativa del Estado de la fuente y, si esta resulta acorde al CDI, otorgar el método de eliminación de la doble imposición (Castro, 2012). Adicional a ello, no siempre resulta claro en qué casos el Estado de la fuente debe aplicar su legislación interna (Lang, 2014), circunstancia explicada a propósito de los diferentes alcances que puede tener el término “Contexto” a la luz del Convenio, sin mencionar que las reglas de distribución de los artículos 6,⁷⁸ y 10,⁷⁹ del CDI, según las cuales, la calificación vinculante para efectos de las rentas por ellos reguladas es la del Estado de la residencia.

La segunda teoría, tiene origen en la interpretación de los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, toda vez que, previo a la remisión a la legislación interna, el artículo 3,2 del Convenio obliga a la aplicación prioritaria del contexto convencional, por lo que esta teoría propone una interpretación *laxa* del mismo, asignándole alcances más amplios (Villanueva, 2008), como por ejemplo: otros convenios que versen sobre la misma materia, los comentarios del comité de asuntos

⁷⁸ “**Artículo 6. Rentas Inmobiliarias:** (...) 2. La expresión <<bienes inmuebles>> tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados (...)” (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005)

⁷⁹ “**Artículo 10. Dividendos:** (...)3. El término <<dividendos>> en el sentido de este artículo significa los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal de los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que realiza la distribución sea residente. (...)” (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005)

fiscales de la OCDE, decisiones judiciales sobre el tema, etc. De modo que, no sea necesaria la remisión a la legislación interna de los Estados (Lang, 2014).

Las críticas principales a esta última teoría son: que en primer lugar, no soluciona los conflictos de calificación, más bien se limita a reproducir el contenido del artículo tercero del Convenio en lo tocante a la interpretación contextual prioritaria y, en segundo lugar, evade deliberadamente la remisión excepcional a la legislación interna que también hace parte del mismo artículo, este actuar, como ya se mencionó, está abiertamente en contra del principio del “*efecto útil de los tratados*” el cual, hace parte de la interpretación de “buena fe” propuesta por la Convención de Viena (Naciones Unidas, 1971). En tercer lugar, amplía el contexto convencional sin explicar muy bien cómo tal decisión no riñe con la filosofía de la Convención de Viena, que siguió criterios de interpretación objetivos en respaldo del principio de “*Consensualidad*” y particularmente, con la definición que del contexto propone dicha Convención en su artículo 31.

Finalmente, la tercera teoría plantea que el artículo 3,2 remite en ausencia de una definición con origen en el contexto convencional, a la legislación del Estado que primero aplique el Convenio, teniendo este último la obligación de justificar la razón de su remisión, que no puede ser una diferente al intento infructuoso de encontrar un significado contextual al término no definido [(Avery, 1996) citado por (Castro, 2012, pág. 16)]. Por otro lado, la actividad aplicativa del Convenio por parte del otro Estado (en el caso de las rentas objeto de estudio, el estado de la residencia), supone para él corroborar la aplicación de la fuente, verificando que efectivamente no

existía una definición con origen en el contexto del Convenio y que la aplicación de su legislación interna sea acertada (Castro, 2012).

La solución al problema jurídico planteado a lo largo de esta tesis que buscó determinar cuál de los dos Estados: España o Colombia, tenían la potestad tributaria para gravar las rentas producto de la prestación de servicios de asesoría legal internacional, supone un ejercicio tanto de interpretación como de calificación, sin embargo, la respuesta que pueda darse al mismo parece poner el acento en la primera, sin prescindir de la segunda, en tanto es la interpretación la que aporta los motivos que subyacen a la calificación de cada renta. Así las cosas, se acogió la última teoría propuesta por ser la más acorde con el articulado del Convenio y la más respetuosa de las directrices trazadas por la Convención de Viena en materia interpretativa.

3. SOLUCIÓN AL CASO.

El Estado colombiano no tiene la potestad tributaria para gravar rentas percibidas como retribución por la prestación de servicios de asesoría legal o jurídica, ya que a las mismas, **no** les resulta aplicable el artículo décimo segundo del Convenio Colombia-España sobre regalías. Estas rentas deben ser calificadas por Colombia como **BENEFIOS EMPRESARIALES** a la luz del artículo séptimo del mencionado Convenio, con base en los siguientes argumentos:

- a. La DIAN acierta al afirmar que, las retribuciones por la prestación de servicios de asesoría legal o jurídica no deben ser calificadas como prestación de servicios de asistencia técnica al no configurarse el elemento de *“asesoría para la utilización de conocimientos tecnológicos”* exigido por el Protocolo del CDI a la prestación de servicios de asistencia técnica. En el mismo sentido se manifiesta la legislación colombiana.
- b. Las remuneraciones producto de la asesoría legal o jurídica internacional no deben ser calificadas como prestación de servicios técnicos esta vez, con fundamento, no ya en el texto del tratado, que no se manifiesta al respecto, ni en el ordenamiento jurídico interno colombiano, que, aunque predica de los servicios técnicos características que no coinciden con las de la prestación de servicios de asesoría legal o jurídica internacional, tales como *la prestación directa de un servicio que hace uso de conocimientos tecnológicos mediante el ejercicio de un arte o técnica*; no los define a través de una ley, lo que impide la aplicación del artículo 3,2 del CDI Colombia-España.

Frente a esto último, el artículo 27 de la Convención de Viena⁸⁰ prohíbe el incumplimiento de los tratados so pretexto de la aplicación legislación interna de los Estados parte, por lo cual, la cláusula de remisión a la legislación interna del artículo 3,2 del CDI Colombia-España plantea una excepción a dicha regla, que como tal, debe ser interpretada restrictivamente, y se limita, como lo menciona el CDI, únicamente a *“al significado que en ese momento le atribuya la legislación interna de ese estado...”*

La razón por la cual, la asesoría legal o jurídica internacional no debe calificarse como prestación de servicios técnicos, es por un lado, que tras el análisis del contexto del Convenio, se concluye que la incorporación de los servicios técnicos, es un caso excepcional de inclusión de contratos de prestación de servicios en el marco del artículo doce, ya que según el artículo 3 del CDI sobre ***“Definiciones generales”*** el término empresa es aplicable a la explotación de todo negocio, y el término negocio *“incluye la prestación de servicios profesionales, así como cualquier otra actividad de naturaleza independiente”* (Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, 2005).

Con ello, a la prestación de servicios independientes les aplica el artículo séptimo del CDI sobre los ***“Beneficios empresariales”***, a la prestación de servicios dependientes les aplica el artículo 14 del CDI sobre ***“Prestación de servicios personales dependientes”*** y la prestación de servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y de consultoría, queda incluida como

⁸⁰ ***“Artículo 27. El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación al incumplimiento de un tratado (...)”*** (Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, 1969)

un caso excepcional de prestación de servicios calificada como regalías conforme al artículo 12 del CDI; y del estudio del caso, no queda demostrado que se configure dicha excepción. Otra razón es que no resulta tan claro, que la prestación de servicios de asesoría jurídica internacional cuenta con la naturaleza “*técnica*” que le permitiría constituirse en una excepción a la regla del CDI.

Esta interpretación con origen en el sentido corriente del término “*técnica*” y en la aplicación del método sistemático, acorde con la CVDT, puede ser confirmada por los medios de interpretación complementarios, en virtud del artículo 32 de la CVDT. En este sentido, los Modelos de Convenio estudiados se manifiestan a favor de la inclusión excepcional de algunas prestaciones de servicios en el artículo 12 sobre las regalías en tanto las primeras sean subsidiarias a las segundas, punto en el que son particularmente claros. Dicha situación no se presenta en el caso objeto de estudio.

- c. La prestación de servicios de asesoría legal o jurídica no debería ser calificada como servicios de consultoría, a la luz del CDI Colombia-España, por las siguientes razones:
 - i. El artículo doce no define la prestación de servicios de consultoría.
 - ii. El contexto del CDI tampoco explica que ha de entenderse por prestación de servicios de consultoría.

- iii. Toda vez que no se obtuvo una definición del término *consultoría* en el contexto del CDI, opera la remisión del artículo 3,2 de este último a la legislación interna.
- iv. La legislación interna colombiana reglamenta el contrato de prestación de servicios de consultoría en el artículo 32 de la ley 80 de 1993, sin embargo, dicha reglamentación no es coherente con el contexto del CDI (particularmente en lo que tiene que ver con el ámbito de aplicación material y subjetivo). El contexto del CDI, cuya aplicación prima sobre la remisión a la legislación interna, aunque no incluya una definición específica de la prestación de servicios de consultoría, si determina claramente su ámbito de aplicación (el del CDI), este último excluye la relación jurídica reglamentada por la ley colombiana.
- v. Toda vez que la remisión a la legislación interna del artículo 3.2 del CDI no arrojó ningún resultado concluyente y que de la aplicación de los medios de interpretación complementarios tampoco se obtuvo un resultado contundente, nos inclinamos por una interpretación sistemática que permita predicar de los contratos de consultoría el mismo carácter técnico que de la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, con base en ello, puede el intérprete afirmar que la prestación de servicios de asesoría legal internacional no hace parte de la categoría de contratos de prestación de servicios de consultoría, en tanto carece de dicho carácter técnico.
- vi. Finalmente, no existen elementos de peso que permitan concluir que en el marco de los contratos de prestación de servicios de asesoría legal internacional se configura

la excepción, es decir, no hay argumentos que demuestren que a ellos les aplique el artículo doce a propósito del contrato de consultoría; de modo que, restaría determinar si existen elementos de peso que sustenten la aplicación de la regla, esto es, del artículo séptimo.

- d. La prestación de servicios de asesoría legal y jurídica debe tener la calificación de “beneficio empresarial” por los siguientes motivos:
 - i. El artículo séptimo numeral sexto del CDI establece una regla según la cual, cuando los *beneficios* sean regulados por otros artículos del CDI, se les aplicará lo dispuesto en estos últimos y no las disposiciones del artículo séptimo.
 - ii. Quedó demostrado el carácter excepcional de los casos de prestación de servicios incluidos en el artículo doce y, que la regla de distribución aplicable a las rentas producto de la prestación de servicios independientes no mencionadas en el artículo doce, es la del artículo séptimo.
 - iii. No que quedó demostrado que las rentas producto prestación de servicios de asesoría legal internacional hayan sido incluidas por los Estados parte en los términos “*prestación de servicios técnicos, prestación de servicios de asistencia técnica y prestación de servicios de consultoría*”.

iv. El análisis las fuentes de interpretación del derecho internacional público mencionadas en la regla general de interpretación (art 31 CVDT) y de los medios de interpretación complementarios (art 32 CVDT), permite concluir que la intención de las partes, materializada en el texto del instrumento fue la de otorgarles a dichas rentas la calificación de *Beneficios empresariales*:

- Regla General de interpretación:

El literal “f” del artículo 3,1 del Convenio Colombia-España (2005) determina que el término “empresa” *aplique a la explotación de cualquier negocio* y el literal “k”, del mismo artículo, incluye en el término negocio *la prestación de servicios profesionales, así como cualquier otra actividad independiente*. La prestación de servicios de asesoría legal jurídica internacional es en el últimas, una prestación de servicios profesionales, no hay razón que pueda justificar que la normativa mencionada no le sea aplicable.

- Medios de interpretación complementarios:

El Modelo de Convenio OCDE modificó su artículo tercero para incluir en él las rentas producto de la prestación de servicios independientes, particularmente las que son producto de la prestación de servicios profesionales, ello debido a la eliminación del artículo 14 que las regulaba. Con lo cual, si bien el artículo doce del CDI Colombia-España presenta mayores similitudes con el Modelo ONU, sigue la orientación del Modelo OCDE en tanto que, en su articulado no cuenta con una regla de distribución

especial para las prestaciones de servicios independientes e incluye un artículo tercero ampliado que abarca las primeras.

4. CONCLUSIONES.

- a. Pese a que, la conclusión del proceso de interpretación normativa de los términos del Convenio a la luz del derecho internacional aporta más elementos tendientes a la calificación de la prestación de servicios internacionales como “*beneficios empresariales*”, esta conclusión no es contundente, debido a que, la justificación que subyace a la misma, en últimas, es la ausencia de un significado vinculante a la luz del derecho internacional público (incluido los CDI), para el término “*consultoría*”. Frente a estos casos el texto del Convenio propone como mecanismo para suplir los vacíos en su propio articulado las remisiones a las legislaciones internas de los Estados, sin embargo, la inexistencia de una definición del término “*consultoría*” para efectos tributarios, en el marco de la legislación interna colombiana, hace inoperante dicho mecanismo.

 - b. El legislador colombiano está en mora, para con la administración tributaria y para con los asociados, de definir mediante una ley, el término “*consultoría*” en el ámbito del derecho tributario. Una definición en dicho sentido permitiría al intérprete recurrir a ella, en ausencia de un significado contextual en virtud de la remisión del artículo 3.2, adicionalmente, unificaría el significado de dicho término en ambas esferas de calificación.
- Esto último debido a que, pese a que no sea este un tema que se circunscriba al planteado a lo largo de esta tesis, la diferencia en los procedimientos interpretativos de ambas esferas podría generar una calificación diversa entre la esfera del derecho interno y la esfera de calificación convencional.

- c. No se puede pasar por alto que, si bien, las prestaciones de servicios no cuentan con el carácter técnico en el sentido “*tecnológico*” que sugieren la prestación de servicios técnicos y de servicios de asistencia técnica, sí requieren de unos conocimientos específicos por parte del prestador, por lo de que, de cierto modo, también es una prestación de servicios cualificada. Con lo que, la conclusión de que no hay elementos que demuestren la configuración de los eventos de prestación de servicios excepcionalmente incluidos en el artículo doce del CDI, puede ser objeto de discusión.
- d. Era obligación del intérprete del tratado (en este caso, la DIAN), previo a la aplicación de las definiciones provenientes de la legislación interna, demostrar la inexistencia de una definición convencional autónoma y la imposibilidad de construir una definición derivada del contexto Convencional. A lo largo del desarrollo que hizo la DIAN del caso, omitió el estudio de artículos del CDI que pudieron ser relevantes en su solución como, por ejemplo: los literales “f” y “k” del artículo tercero que hacen parte del contexto del Convenio y dan luces sobre la calificación de la prestación de servicios profesionales independientes y el artículo séptimo del Convenio, que constituye la categoría general aplicable a los pagos no regulados en otros artículos del Convenio.
- e. La interpretación desarrollada por la DIAN a través del Concepto 5945 de 2016 no explicó de qué manera la conclusión conforme a la cual, la interpretación que calificó las rentas percibidas en virtud del contrato de prestación de servicios de asesoría jurídica internacional como “*beneficios empresariales*”, a la luz del artículo séptimo; “*interrumpiría el objeto, contexto y propósito de lo señalado en el articulado del*

Convenio” (Concepto 5945, 2016), y falló al momento de justificar con suficiencia el procedimiento seguido para concluir que los pagos efectuados como retribución a la prestación de servicios de asesoría legal o jurídica internacional son Cánones o Regalías.

- f. En el plano metodológico, la formulación de la tesis que defiende la DIAN a través del Concepto 5945 de 2016 no es acertada, es claro que los dineros con fuente colombiana pagados a residentes españoles en virtud de los servicios de consultoría están sujetos a una retención del diez por ciento (10%), en virtud del texto mismo de artículo décimo segundo del Convenio, sin embargo, esto no es óbice para considerar que la prestación de servicios de asesoría legal y jurídica internacional esté incluida en la categoría “*Contratos de Consultoría*” a la luz del Convenio. Así las cosas, una formulación acertada para la tesis que en efecto defendió la DIAN a lo largo del Concepto 5945 de 2016 sería la siguiente:
- “Los pagos efectuados por un residente colombiano a un residente español, cómo retribución por la prestación de servicios de asesoría legal o jurídica internacional a la luz del Convenio corresponden a la categoría de “Servicios de Consultoría” del artículo décimo segundo, razón por la cual están sometidos a una tarifa de retención en la fuente en Colombia del diez por ciento (10%) del ingreso bruto pagado.”***⁸¹
- g. La interpretación de la DIAN, sustentada en el principio efecto útil de los tratados no es coherente con el significado que a dicho principio atribuyó la Conferencia de Viena, toda vez que, este principio fue incluido dentro del principio de Buena Fe del artículo 31 de la Convención de Viena, sin que hubiera una mención explícita al mismo para evitar

⁸¹ Aparte modificado del texto del Concepto 5945 de 2016 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 2016).

interpretaciones que excedan el contenido de lo pactado en aras de la consecución de los fines u objetivos del instrumento (Naciones Unidas, 1971).

- h. La DIAN omitió también el estudio de los Modelos de Convenio y sus Comentarios, que, aunque no son vinculantes para los Estados y sus directrices interpretativas no son obligatorias, sí pueden orientar la interpretación, particularmente cuando el resultado de la aplicación del artículo 31 de la CVDT es ambiguo, oscuro o absurdo.
- i. La respuesta dada por la S.G. de Fiscalidad Internacional de España al problema jurídico mediante la Consulta No. V1586-14 de 2014⁸² no puede descartarse de plano, en la medida de que, reconoce el carácter excepcional de los casos de prestación de servicios incorporados en el artículo doce y su interpretación de ellos es restrictiva. Admite que la asesoría legal y jurídica internacional se ejecuta en el marco de un contrato de prestación de servicios, pero también que este contrato no está incluido dentro de los eventos mencionados en el artículo doce, razón por la cual su calificación fue la de Beneficio Empresarial. Argumentos que parecen razonables.
- j. No resulta del todo clara la razón por la cual la DIAN abordó el caso desde la perspectiva de un “*contrato atípico de consultoría*” y no desde la de un “contrato de prestación de servicios”. Situación que de alguna manera forzó la calificación de las rentas producto de la prestación de servicios de asesoría jurídica internacional como regalía y sugiere que,

⁸² Dado que el Convenio Hispano-colombiano sólo incluye en el concepto de canon los servicios de asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría de carácter tecnológico, la remuneración satisfecha por la consultante a los residentes colombianos por los servicios de asesoría legal y fiscal no tendrá consideración de canon sino de Beneficio Empresarial” (Subdirección de Fiscalidad Internacional Española, 2014).

hubo una calificación previa por parte de la entidad y un intento posterior de justificación a la misma.

BIBLIOGRAFÍA

- Alarcón, C. C. (1999). Imperativos y lógica de Jorgen Jorgensen. *ISEGORÍA/20*, 207-205.
- Avery, J. e. (1996). Credit and exemption under tax treaties in case of differing income characterization. *European Taxation 4: official journal of the Confédération Fiscale Européenne.*, 118-146.
- Buitrago Díaz, E. (Enero-diciembre de 2006). Ventajas y desventajas de la Convención Multilateral UNESCO-OMPI para evitar la doble tributación de las regalías. *Revista Propiedad Intelectual*, V(8-9), 202-241. Recuperado el 31 de agosto de 2018, de <http://www.redalyc.org/pdf/1890/189018586008.pdf>
- Buitrago, D. E. (2007). *El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble Tributación sobre la Renta*. Valencia: CISS.
- Burbano Ortiz, B. L. (2014). Evolución del Contrato de Consultoría en Colombia y responsabilidad de interventores y asesores. *Tesis de Maestría*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Camargo, G. D., & Baptiste, G. M. (s.f.). Aspectos impositivos de la prestación de servicios.
- Castro, A. J. (2012). Los conflictos de calificación en los CDI: Comentarios sobre el Approach de la OCDE. *Documentos No 15 . Institutos de Estudios Fiscales*, 1-26.
- Ceballos, J. M. (2010). Las regalías derivadas del uso de intangibles en el marco de los modelos de Convenio para evitar la doble imposición. *Tesis de grado*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Código Civil Colombiano. (2005). 41. Colombia: Legis.
- Congreso de la República de Colombia. (23 de diciembre de 1986). Ley 75. "*Por la cual se expiden normas en materia tributaria de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones*". (*Diario Oficial No 37.742 del 24 de diciembre de 1986*). Colombia. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de http://normograma.sena.edu.co/normograma/docs/ley_0075_1986.htm
- Congreso de la República de Colombia. (28 de octubre de 1993). Ley 80 . "*Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública*" (*Diario Oficial No. 41.094 de 28 de octubre de 1993*). Colombia. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0080_1993.html#1
- Congreso de la República de Colombia. (16 de julio de 2007). Ley 1150. "*Por medio de la cual se introducen medidas para la eficiencia y la transparencia en la Ley 80 de 1993 y se dictan otras disposiciones generales sobre la contratación con Recursos Públicos*". (*Diario Oficial No. 46.691 de 16 de julio de 2007*). Colombia. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1150_2007.html
- Congreso de la República de Colombia. (12 de julio de 2011). Ley 1474 de 2011. "*Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos*

de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública". (Diario Oficial No. 48.128 de 12 de julio de 2011). Colombia. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1474_2011.html#1

Congreso de la República de Colombia. (15 de enero de 2018). Ley 1882 de 2018. *"Por la cual se adicionan, modifican y dictan disposiciones orientadas a fortalecer la contratación pública en Colombia, la ley de infraestructura y se dictan otras disposiciones"*. Colombia. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de <http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY%201882%20DEL%2015%20DE%20ENERO%20DE%202018.pdf>

Consejo de Estado. (30 de noviembre de 2006). (30832).

Consejo de Estado, S. d. (15 de marzo de 2012). 110010327000200900044-00. Bogotá, Colombia.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta. (12 de febrero de 2004). Sentencia 13623 de febrero 12 de 2004. (*Exp: 13623. M.P: Juan Ángel Palacio hincapié*). Bogotá, Colombia.

Constitución Política de la República de Colombia [Const.]. (1991). Colombia.

Convención de Viena sobre el derecho de los tratados. (23 de mayo de 1969). Viena.

Convención UNESCO-OMPI. (1979). Madrid, España.

Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. (31 de marzo de 2005). Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (3 de mayo de 2006). *Sentencia C 341(Referencias: Expediente D-6020 M.P: Jaime Araujo Rentería)*. Bogotá, Colombia. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2006/C-341-06.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (11 de diciembre de 2013). Sentencia C-934. (*Referencia: Expediente D-9661 M.P: Nilson Pinilla Pinilla*). Bogotá, Colombia. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2013/C-934-13.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (11 de diciembre de 2013). Sentencia C-934 de 2013. (*Expediente D-9661. M.P Nilson Pinilla Pinilla*). Colombia.

DIAN. (s.f.). Concepto .

DIAN, D. d. (07 de abril de 2016). (5945).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (03 de 03 de 2014). Oficio 014868. Bogotá, Colombia.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (23 de febrero de 2015). Oficio 5838. (100208221-000272).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (7 de abril de 2016). Concepto 5945. Colombia.

- García, H. A. (2011). el concepto de cánones o regalías en los convenios para evitar la doble imposición internacional: características generales y problemas de calificación. *Revista de Derecho Fiscal*, 261-278.
- Granados, T. A. (noviembre de 2017). Los convenios para evitar la doble imposición en Colombia. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*(77), 311-317.
- Herran, C. O. (2000). La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios. (Tesis de grado). Bogotá D.C.: Pontificia Universidad Javeriana. Recuperado el 11 de noviembre de 2018, de <https://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>
- Hoyos, J. C. (17, 18, 19 de febrero de 2005). Memorias XXIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. 11-212. (I. C. Tributario, Ed.) Cartagena de Indias, Colombia.
- Hummer, W. (1975). Problemas jurídico lingüísticos de la dicotomía entre el sentido «ordinario» y «el especial» de conceptos convencionales según la Convención de Viena sobre el Derechos de los Tratados de 1969. . *Revista Española de Derecho Internacional*, 97-120.
- Iturralde, V. (1991). Sobre el silogismo judicial. *Anuario de Filosofía del Derecho VIII*, 239-242.
- Jiménez, d. A. (1980). *El Derecho Internacional Contemporáneo*. Madrid, España: Tecnos.
- Lang, M. (2014). *Introducción al Derecho de los convenios para evitar la doble imposición*. (D. Quiñones, Trad.) Bogotá: Temis.
- Ley 58. (17 de diciembre de 2003). *Ley General Tributaria*. Madrid, España. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- Moyano, B. C. (1985). La interpretación de los tratados internacionales según la Convención de Viena de 1969. *Integración Latinoamericana*, 32-49.
- Naciones Unidas. (26 de junio de 1945). Carta de las Naciones Unidas. *Carta de las Naciones Unidas*. San Francisco, California, Estados Unidos. Recuperado el 25 de octubre de 2018, de <http://www.un.org/es/charter-united-nations/>
- Naciones Unidas. (26 de junio de 1945). Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, Anexo a la Carta de la Organización de las Naciones Unidas. San Francisco, California, Estados Unidos. Recuperado el 25 de 10 de 2018, de <https://www.icj-cij.org/en/statute>
- Naciones Unidas. (1969). Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Derecho de los Tratados. Documentos Oficiales, actas resumidas de las sesiones plenarias y de las sesiones de la Comisión Plenaria. *Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Derecho de los tratados. Primer periodo de sesiones. Viena 26 de marzo al 24 de mayo de 1968. A/CONF.39/11*. (pág. 574). Nueva York: Naciones Unidas.
- Naciones Unidas. (1971). Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Derecho de los Tratados periodos de sesiones primero y segundo Viena 26 de marzo-24 de mayo de 1968 y 9 de abril a 22 de mayo de 1969. Documentos Oficiales. *Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Derecho de los Tratados periodos de sesiones primero y segundo Viena 26 de marzo-24 de mayo de 1968 y 9 de abril a 22 de mayo de 1969. A/CONF.39/11/Add.2* (pág. 329). 1971: Naciones Unidas.

Naciones Unidas. (2013). *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. Nueva York: Naciones Unidas.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2000). Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention. Paris, Francia. Recuperado el 8 de octubre de 2018, de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/no-07-issues-related-to-article-14-of-the-oecd-model-tax-convention_9789264181236-en#page1

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (22 de Julio de 2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio Versión abreviada.

Palau, G. D. (1986). ¿Una o varias lógicas? *Revista de Filosofía y Teoría Política* No. 26-27, 319-324.

Presidente de la República. (30 de septiembre de 1974). Decreto Reglamentario 2053 de 1974. "Por el cual se reorganizan el impuesto sobre la renta y complementarios"(Diario Oficial No. 34203. Del 12 de noviembre de 1974.). Colombia. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/decreto_2053_1974.htm

Presidente de la República de Colombia. (8 de octubre de 1975). Decreto 2123. "Por el cual se reglamentan el ordinal 7° del artículo 14 y el artículo 95 del Decreto 2053 de 1974(DIARIO OFICIAL. AÑO CXII. N. 34435, del 4 de noviembre de 1975, pag 2). Colombia.

Presidente de la República de Colombia. (2 de febrero de 1983). Decreto 222 de 1983. "Por el cual se expiden normas sobre contratos de la Nación y sus entidades descentralizadas y se dictan otras disposiciones"(Diario Oficial No 36.189 del 6 de febrero de 1986). Colombia. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de http://www.creg.gov.co/html/Ncompila/htdocs/Documentos/Energia/docs/decreto_0222_1983.htm

Presidente de la República de Colombia. (30 de marzo de 1989). Decreto 624. "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"(Diario Oficial No: 38.756 ,del 30 de marzo de 1989.). Colombia. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Presidente de la República de Colombia. (22 de octubre de 2008). Decreto 4048. "Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales"(Diario Oficial No. 47.150 del 22 de octubre de 2008). Colombia. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_4048_2008.html#C-I

Presidente de la República de Colombia. (10 de enero de 2012). Decreto 19 de 2012. "Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios, existentes en la Administración Pública."(Diario Oficial: 48308). Colombia.

Presidente de la República de Colombia. (11 de octubre de 2016). Decreto 1625. "Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria."(Diario Oficial No. 50.023). Colombia.

- Real Academia de la Lengua Española (RAE) y Asociación de Academias de la Lengua Española (ASALE). (octubre de 2014). Diccionario de la lengua española. *Vigésimo tercera edición o Edición del Tricentenario*. Real Academia de la Lengua Española. Recuperado el 10 de octubre de 2018, de <http://dle.rae.es/?id=ASIZ97m>
- Rohatgy, R. (2012). *Principios Básicos de la Tributación Internacional*. (J. M. Idrovo, Trad.) Bogotá: Legis.
- Sánchez, C. H. (2018). Calificación de los conceptos de servicio técnico, asistencia técnica y consultoría en los CDI vigentes en Colombia. *Revista Derecho Fiscal*, 27-49.
- Savigny, V. F. (1840). *Las Fuentes Jurídicas y La Interpretación de la Ley. Los fundamentos de la ciencia jurídica*. Bogotá D.C.: leyer.
- Subdirección de Fiscalidad Internacional Española. (18 de junio de 2014). Consulta No. V1586-14. España. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de <https://petete.minhfp.gob.es/consultas/>
- Tovillas, J. M. (1998). La interpretación de los convenios de doble imposición y la cláusula general de interpretación del modelo de convenio de la OCDE. *IMPUESTOS, Revista de orientación tributaria*, 19-26.
- Treasury Department, U.S.A. (2 de February de 2016). United States Model Income Tax Convention. Washington, U.S.A. Recuperado el 30 de octubre de 2018, de <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>
- UNESCO-OMPI. (13 de Diciembre de 1979). Convención Multilateral tendiente a evitar la Doble Imposición de las Regalías por Derechos de Autor, modelo de acuerdo bilateral y Protocolo adicional a la Convención Multilateral 1979. *Convención Multilateral tendiente a evitar la Doble Imposición de las Regalías por Derechos de Autor, modelo de acuerdo bilateral y Protocolo adicional a la Convención Multilateral 1979*. Madrid, España. Recuperado el 31 de Agosto de 2018, de http://portal.unesco.org/es/ev.php-URL_ID=15218&URL_DO=DO_TOPIC&URL_SECTION=201.html
- United States Model Income Tax Convention. (20 de September de 1996). *United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996*. U.S.A. Recuperado el 28 de octubre de 2018, de <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmodel.pdf>
- United States model income tax convention technical explanation. (20 de septmber de 1996). U.S.A. Recuperado el 25 de octubre de 2018, de <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmtech.pdf>
- Villanueva, G. W. (2008). Conflictos de calificación en los convenios para evitar la doble imposición. En G. C. Novoa, *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI Tomo II* (págs. 1281-1301). Buenos Aires: Marcial Pons.
- Vogel, K. (2005). *Double Taxation Conventions* (Third Edition ed.). (J. M. Elvin, Trad.) Países Bajos: Kluwer Law International.
- Western Sahara Advisory Opinion (International Court Of Justice 16 de october de I.C.J. Reports 1975).

Zornoza Pérez, J. J., & Muñoz, G. (2007). La aplicación de las normas fiscales. En *Curso de Derecho Fiscal Tomo I*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.